

- Le 13 janvier 2009, Noble a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec l'entreprise commune, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} septembre 2007 au 31 août 2012 (la «décision anticipée») ⁽⁷⁾. Dans la décision anticipée, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que 64 % du bénéfice d'exploitation (en anglais earnings before interest and taxes ou «EBIT») réel de Noble pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»).

2.2.1. *L'opération pour laquelle la décision anticipée a été demandée*

- (8) La décision anticipée décrit le projet du Groupe de constituer une entreprise commune avec le groupe ArcelorMittal pour différencier leurs clientèles respectives et lancer de nouveaux produits sur le marché en combinant leur expertise. L'entreprise commune repose sur une «structure d'entrepreneur central» visant à simplifier la stratégie de fixation des prix et à optimiser les synergies en ce qui concerne l'ingénierie des systèmes, les achats et les activités commerciales. Plus spécifiquement, dans la «structure d'entrepreneur central»:
- les filiales locales de production de TWB en Europe se voient retirer leurs fonctions stratégiques et risques liés à l'activité TWB. Elles deviennent des filiales de production de TWB supportant des risques limités et exécutant principalement des activités de routine et d'appui liées à la production contre une rémunération de pleine concurrence;
 - Noble agit en Belgique en tant qu'entreprise donneuse d'ordre chargée de l'ensemble du processus décisionnel et de la prestation de services à haute valeur ajoutée (l'«entrepreneur central»). À cet effet, elle reçoit toutes les licences de production nécessaires de la part des filiales de production de TWB, gère, exécute et assume l'ensemble des fonctions stratégiques, responsabilités et risques liés aux achats, à l'approvisionnement, à la production, à la recherche et au développement, aux ventes et à la commercialisation, et centralise tous les flux de revenus et de coûts y afférents.
 - Aucun paiement d'entrée n'est dû par Noble aux filiales de production de TWB pour le transfert de fonctions. Il est expliqué dans la décision anticipée que Noble ne devra pas verser de redevance à ArcelorMittal pour la licence requise aux fins de l'activité TWB étant donné que, ainsi que cela est précisé, la licence libre de redevance était incluse dans le prix d'achat pour les filiales de production de TWB lors de la constitution de l'entreprise commune.
 - L'entreprise commune comprend également un service clientèle qui appuie Noble en matière de ressources humaines, de recherche et de développement, de commercialisation et de ventes, contre une rémunération de pleine concurrence. Enfin, durant la mise en place de la «structure d'entrepreneur central», soit de septembre 2007 à octobre 2008 (la «période de transition»), une entité d'ArcelorMittal exécute tous les services d'affacturage (la «filiale d'affacturage») pour l'entreprise commune en ce qui concerne les ventes effectuées en Europe, sans percevoir de rémunération à cet effet ⁽⁸⁾.

2.2.2. *Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer*

- (9) La décision anticipée valide la fixation des prix des transactions intragroupe entre Noble, les filiales de production TB, le service clientèle et la filiale d'affacturage dans le cadre de la «structure d'entrepreneur central» ⁽⁹⁾. Plus précisément, la décision anticipée valide:
- le fait que, dans la «structure d'entrepreneur central» et durant la période de transition, Noble soit responsable des fonctions les plus importantes et supporte le plus de risques, tandis que les entités locales de production de TWB, le service clientèle et la filiale d'affacturage exécutent des fonctions de routine et d'appui;
 - l'utilisation de la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN») pour la rémunération des transactions de Noble avec le service clientèle et les filiales locales de production de TWB, aux fins de laquelle ces filiales sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe;
 - les résultats de la MTMN, qui sont fondés sur une étude des prix de transfert indiquant qu'une rémunération est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si: (i) les filiales locales de production de TWB sont toutes rémunérées en tenant compte d'une marge nette sur coûts de 3 % (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal à la somme du coût des marchandises vendues et des dépenses d'exploitation) et (ii) le service clientèle associé est rémunéré en tenant compte d'une marge nette sur coûts de 8 %.

La décision anticipée précise en outre ce qui suit: (i) aucune rémunération n'est versée à la société d'affacturage; (ii) Noble ne doit pas acquitter de redevance pour l'utilisation de la licence d'ArcelorMittal nécessaire aux fins de l'activité TWB, et (iii) aucun paiement d'entrée n'est dû par Noble aux filiales de production de TWB ⁽¹⁰⁾.

⁽⁷⁾ Voorafgaande beslissing 800.231 du 13 janvier 2009, adressée à Noble.

⁽⁸⁾ Décision anticipée, points 15 à 24.

⁽⁹⁾ Décision anticipée, point 19.1.

⁽¹⁰⁾ Décision anticipée, point 19.2.

- (10) La décision anticipée affirme que la mise en place de la «structure d'entrepreneur central» entraînera des synergies et d'autres économies d'échelle, qui profiteront aux activités de l'entreprise commune en Europe. Elle considère donc que «[t]outes les entités du Groupe concernées par les activités de l'entreprise commune en Europe, y compris l'entrepreneur central, doivent percevoir une rémunération de pleine concurrence tenant compte de leur profil de fonctions et de risques» ⁽¹¹⁾. Elle poursuit en affirmant qu'en l'espèce, «attribuer à l'entrepreneur central belge [Noble] les bénéfices supplémentaires possibles découlant de ces synergies et économies d'échelle aboutirait à des bénéfices comptables excédentaires» ⁽¹²⁾.
- (11) La décision anticipée affirme ensuite que les «bénéfices comptables excédentaires» susmentionnés, c'est-à-dire les bénéfices imputables aux synergies et aux économies d'échelle, peuvent être calculés comme la différence entre ⁽¹³⁾:
- (i) le bénéfice que Noble va réellement générer et enregistrer dans ses comptes annuels; et
 - (ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» pour tenir compte des fonctions d'«entrepreneur central» de Noble.
- Le montant visé au point (i) représente le bénéfice résiduel de Noble, c'est-à-dire le chiffre d'affaires total duquel sont déduites la rémunération de pleine concurrence pour les entités locales de production de TWB, le service clientèle associé et les dépenses d'exploitation propres de Noble. Le montant visé au point (ii) est déterminé en effectuant une deuxième analyse des prix de transfert en utilisant la MTMN, mais cette fois en prenant Noble comme partie testée la moins complexe; il en résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» est évalué à une marge d'exploitation de 5,3 % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait être égal à 5,3 % des ventes/recettes) ⁽¹⁴⁾.
- (12) En se fondant sur les montants prévisionnels de l'entreprise commune pour les années 2007 (à partir de septembre) à 2012, la décision anticipée fixe les «bénéfices excédentaires» annuels que Noble est autorisée à exonérer à 64 % de son EBIT réel pendant ces années ⁽¹⁵⁾.
- (13) La décision anticipée justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ⁽¹⁶⁾. Elle renvoie ensuite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et à une réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable ⁽¹⁷⁾.
- (14) La décision anticipée déclare que Noble est autorisée à exonérer un montant équivalant à 64 % de son EBIT annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique pendant une période de cinq ans, avec la possibilité d'une nouvelle prolongation de cinq ans ⁽¹⁸⁾. Ce pourcentage doit être revu et ajusté si nécessaire au terme d'une période de trois ans ⁽¹⁹⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (15) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (16) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de «toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci», et de «tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels».
- (17) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.

⁽¹¹⁾ Décision anticipée, point 19.3.1.

⁽¹²⁾ Ibidem.

⁽¹³⁾ Décision anticipée, point 35.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée, point 36.

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée, points 37 et 38.

⁽¹⁶⁾ Décision anticipée, point 45.

⁽¹⁷⁾ Décision anticipée, points 46 à 47.

⁽¹⁸⁾ Décision anticipée, point 51.

⁽¹⁹⁾ Décision anticipée, points 50 à 51.

- (18) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

2.3.1.1. *La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR*

- (19) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽²⁰⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:

«[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

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

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

- (20) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).
- (21) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (22) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2°, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

⁽²⁰⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (23) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR⁽²¹⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune»⁽²²⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement»⁽²³⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite⁽²⁴⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (24) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (25) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (26) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée⁽²⁵⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.
- (27) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (28) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif)⁽²⁶⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

2.3.1.4. Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»

- (29) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005⁽²⁷⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.

⁽²¹⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>.

⁽²²⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR 92. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽²³⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽²⁴⁾ Ibidem, pp. 5-6: «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

⁽²⁵⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

⁽²⁶⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays.»

⁽²⁷⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

- (30) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale⁽²⁸⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (31) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (32) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées⁽²⁹⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale

- (33) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts⁽³⁰⁾.
- (34) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.»

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

- (35) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (36) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées⁽³¹⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

⁽²⁸⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du mercredi 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁹⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du mardi 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³⁰⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

⁽³¹⁾ Voir la note de bas de page n° 20.

2.3.2. *Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert*

2.3.2.1. *Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*

- (37) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert») ⁽³²⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (38) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.
- (39) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes ⁽³³⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence ⁽³⁴⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (40) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.
- (41) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus ⁽³⁵⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition international par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (42) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

⁽³²⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

⁽³³⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³⁴⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

⁽³⁵⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

- (43) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 ⁽³⁶⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie ⁽³⁷⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe ⁽³⁸⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (44) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (45) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.
- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résident sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽³⁹⁾.
 - L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant ⁽⁴⁰⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif ⁽⁴¹⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.
- (46) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence ⁽⁴²⁾.

⁽³⁶⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁷⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁸⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁹⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽⁴⁰⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

⁽⁴¹⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽⁴²⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»

- (47) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre ⁽⁴³⁾.
- (48) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés ⁽⁴⁴⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine» ⁽⁴⁵⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.
- (49) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée) ⁽⁴⁶⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (50) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (51) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (52) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.

⁽⁴³⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs).» Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁽⁴⁴⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés) par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.» Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions.» Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁵⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

⁽⁴⁶⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

- (53) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (54) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (55) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁴⁷⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (56) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. Noble, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer sur la base de ces déclarations le montant de l'impôt sur les sociétés dû ou les pertes pouvant être reportées, qui ont été acceptés par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (57) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁴⁸⁾. La décision anticipée a permis à Noble d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés qui a été versé ou les pertes qui ont été reportées sur la base de ces mêmes déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales (futurs) qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès de Noble en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (58) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, Noble fait partie du «Groupe», un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, et notamment dans plusieurs États membres. Noble est chargée de la prise de décision stratégique et de la prestation de services à haute valeur ajoutée en lien avec l'activité TWB en Europe. Les produits et services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur de Noble est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁴⁹⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

⁽⁴⁷⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

⁽⁴⁸⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁴⁹⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (59) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes ⁽⁵⁰⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent Noble de l'impôt sur les sociétés actuel ou futur qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère Noble d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice ⁽⁵¹⁾, les aides au fonctionnement faussent la concurrence; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

4.5. Avantage sélectif

- (60) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État ⁽⁵²⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à Noble parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (61) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise ⁽⁵³⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même ⁽⁵⁴⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû ⁽⁵⁵⁾.
- (62) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Noble en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par valider les prix fixés pour les transactions intragroupe conclues entre Noble et ses contreparties étrangères associées au sein de l'entreprise commune. Cette fixation des prix de transfert, qui se fonde sur la MTMN, a pour effet que ces contreparties se voient attribuer une rémunération pour leurs fonctions prétendument de routine qui équivaut à une marge sur leurs coûts, tandis que le bénéfice résiduel généré par les transactions intragroupe susmentionnées est attribué à Noble. Ce bénéfice résiduel est ensuite enregistré dans les comptes annuels de Noble et fournit la base de son EBIT.
- (63) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} septembre 2007 au 31 août 2012, Noble a été autorisée à exonérer une partie de son EBIT de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». Noble n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices de Noble, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Noble, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

⁽⁵⁰⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁵¹⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

⁽⁵²⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁵³⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁵⁴⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁵⁵⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

4.5.2. Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle

- (64) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à Noble au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁵⁶⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁵⁷⁾.
- (65) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».
- (66) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à Noble un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Noble par rapport à des entreprises comparables

- (67) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁵⁸⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁵⁹⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Noble par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (68) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur de Noble par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (69) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Noble étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

4.5.3.1. Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR

- (70) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime

⁽⁵⁶⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; l'affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et l'affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁵⁷⁾ Ibidem.

⁽⁵⁸⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁵⁹⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables ⁽⁶⁰⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée ⁽⁶¹⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.

- (71) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujetti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition) ⁽⁶²⁾.
- (72) Les mesures contestées permettent à Noble d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (73) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (17), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que *«sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable»* ⁽⁶³⁾.
- (74) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (des prix de transfert).
 - l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (des prix de transfert).
- (75) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement

⁽⁶⁰⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁶¹⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU: C:2018:505, point 88: *«L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".»* Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁶²⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

⁽⁶³⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, n° 100, & RCJB, 2000, p. 525): *«sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable»*.

des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁶⁴⁾.

- (76) Ainsi qu'il ressort du considérant (19), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme Noble) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (77) Aux considérants (78) à (92), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à Noble au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Noble, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.
- (a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*
- (78) En premier lieu, rien n'indique, dans la décision anticipée, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par Noble ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. La décision anticipée accorde l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. La décision anticipée n'identifie même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que cette décision considère comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (79) Le point 47 de la décision anticipée s'appuie, par contre, sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour Noble.
- (80) L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés *«sont également repris dans les bénéfices d'une autre société»*. L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (81) Étant donné que la décision anticipée autorise Noble à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable de Noble pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (b) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Noble et des contreparties associées étrangères.*
- (82) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Noble, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Noble et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.

⁽⁶⁴⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littera b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] À cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.»

- (83) Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par valider la fixation des prix des transactions intragroupe de Noble avec d'autres sociétés du Groupe. Pour ce faire, elle inclut des analyses des prix de transfert s'appuyant sur la MTMN, les filiales locales de production de TB de l'entreprise commune considérées comme les parties les moins complexes, et partant comme les parties testées à ces transactions. Ces analyses — qui ne relèvent pas de l'objet de la présente décision — permettent de déterminer une rémunération «de routine» de pleine concurrence pour ces filiales. La conséquence logique de l'application de la MTMN aux filiales locales dans ces analyses est que tout bénéfice résiduel provenant de ces transactions contrôlées, une fois que ces sociétés ont obtenu une rémunération de pleine concurrence, revient à Noble et est enregistré dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (84) Cette conséquence est non seulement logique, eu égard aux motifs sous-tendant l'application même de la MTMN, mais elle se justifie également d'un point de vue économique. L'entité la plus complexe du fait de ses contributions non courantes (c'est-à-dire uniques et de valeur) bénéficie du rendement excédentaire de ces transactions, mais supporte également le risque d'une perte dans le cas où l'ensemble des transactions considérées ne génère pas de rendement commercial. La notion de «bénéfice résiduel» est spécifique aux transactions et se réfère à la ou aux transactions contrôlées spécifiques considérées qui génèrent ce bénéfice. Le bénéfice résiduel est le bénéfice provenant d'un ensemble de transactions cumulées qui reste après que la partie la moins complexe (en tant que partie testée) a été rémunérée pour ses fonctions de routine par l'application de la MTMN. Par conséquent, étant donné que la MTMN a été choisie pour fixer le prix des transactions intragroupe de Noble et que la décision anticipée accepte cette méthode, de même que la désignation de cette entité comme «entrepreneur central», dans les mesures contestées, le bénéfice résiduel tiré de ces transactions constitue son bénéfice de pleine concurrence et est enregistré en tant que tel dans sa comptabilité.
- (85) Néanmoins, la décision anticipée soutient qu'en raison de «la structure d'entrepreneur central»⁽⁶⁵⁾ mise en place par l'entreprise commune, Noble, en tant qu'«entrepreneur central», générera des «bénéfices comptables excédentaires» sous la forme de synergies et d'économies d'échelle⁽⁶⁶⁾. Elle explique en outre que «[c]ontrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR fournit une base juridique permettant de s'écarter des bénéfices comptables et de réduire les bénéfices imposables en dehors de la comptabilité sans qu'une double imposition (effective ou potentielle) soit nécessaire. Il suffit de démontrer que le bénéfice enregistré par l'entité belge du Groupe est excessif (non conforme au principe de pleine concurrence).»⁽⁶⁷⁾ Selon la décision anticipée, cet ajustement doit être déterminé comme la différence entre: (i) l'EBIT que Noble, en tant qu'«entrepreneur central», devrait générer suivant l'approche fondée sur les bénéfices résiduels décrite au considérant (83) et (ii) l'EBIT auquel elle pourrait s'attendre si elle exerçait ses activités indépendamment du Groupe auquel elle appartient⁽⁶⁸⁾. Pour déterminer ce dernier, la décision anticipée applique la MTMN une deuxième fois, mais cette fois avec Noble comme partie testée et sans identifier une quelconque transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».
- (86) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décision anticipée semble affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est

⁽⁶⁵⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme «entrepreneur central». Le paragraphe 9.2 de ces principes introduit le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonnier pour le donneur d'ordre mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁶⁶⁾ Décision anticipée, point 19.3.1.

⁽⁶⁷⁾ Décision anticipée, point 26.1.

⁽⁶⁸⁾ Décision anticipée, points 26.5 à 35.

une condition d'une telle application ⁽⁶⁹⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.

- (87) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices «[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques». Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué ⁽⁷⁰⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable de Noble, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (88) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels ⁽⁷¹⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent ⁽⁷²⁾; ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux ⁽⁷³⁾.
- (89) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée ⁽⁷⁴⁾. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la constitution de l'entreprise commune et de la mise en œuvre de la réorganisation d'entreprise avec l'introduction de la «structure d'entrepreneur central», sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité de l'entreprise commune ⁽⁷⁵⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par Noble, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (90) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée ⁽⁷⁶⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils

⁽⁶⁹⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.» Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]».

⁽⁷⁰⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁷¹⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁷²⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁷³⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁷⁴⁾ En ce qui concerne les restructurations d'entreprises telles que celle mise en œuvre en l'espèce, les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert contiennent des règles détaillées sur les modalités du traitement de la réattribution des risques et des possibilités en termes de bénéfices, des actifs (y compris les actifs incorporels) et de l'indemnisation en cas de résiliation et de renégociation à grande échelle. Aucune de ces règles ne semble avoir été suivie.

⁽⁷⁵⁾ Par exemple, la décision anticipée n'indique pas quelles dépenses seraient réduites, ni quelles économies de coûts pourraient être générées, pas plus qu'elle n'indique comment les revenus seraient augmentés.

⁽⁷⁶⁾ Décision anticipée, point 45.

soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés ⁽⁷⁷⁾.

- (91) En tout état de cause, même si la centralisation prévue devait engendrer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle et même si les actions concertées et délibérées, les sociétés du Groupe qui exécutent ces actions et les transactions contrôlées entre ces parties du Groupe avaient été correctement identifiées (ce qui n'est pas le cas), la décision anticipée semble indiquer que ces bénéfices devraient être (ré)attribués à Noble. Plus précisément, la décision anticipée indique que c'est l'entrepreneur central/le donneur d'ordre ([Noble]) en Belgique qui (i) détient toutes les licences nécessaires; (ii) assume l'ensemble des responsabilités stratégiques en matière d'achats, d'approvisionnement, de production, de ventes, de commercialisation et de recherche et de développement, est chargée concrètement des ventes et de la commercialisation et gère et supporte les risques y afférents; et (iii) centralise l'ensemble des flux de coûts et de revenus avec les sociétés du Groupe et les tiers ⁽⁷⁸⁾. Cela indique que toute rentabilité supplémentaire engendrée par l'entreprise commune avec la structure d'entrepreneur central découle des contributions de Noble en Belgique et a donc été enregistrée à juste titre dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (92) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (81), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable de Noble pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Noble entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*
- (93) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (64) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée ⁽⁷⁹⁾.
- (94) Au considérant (72), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (73), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (95) Aux considérants (78) à (92), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Noble, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à Noble une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

4.5.3.2. *Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt*

- (96) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (66) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent Noble de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (86).

⁽⁷⁷⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (88)].

⁽⁷⁸⁾ Décision anticipée, point 16.1.

⁽⁷⁹⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

- (97) En effet, en permettant à Noble d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (98) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Noble de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽⁸⁰⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (99) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Noble de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (100) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Noble de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable de Noble à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (84). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (101) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Noble de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (102) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽⁸¹⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽⁸²⁾.
- (103) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Noble, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.

⁽⁸⁰⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

⁽⁸¹⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁸²⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

- (104) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽⁸³⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (105) Premièrement, comme expliqué aux considérants (78) à (81), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable de Noble qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.
- (106) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (82) à (92), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Noble et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (107) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (108) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (109) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à Noble sous la forme d'une exonération fiscale.
- (110) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales»⁽⁸⁴⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels⁽⁸⁵⁾.
- (111) En l'espèce, Noble fait partie du Groupe. En outre, la Commission part du principe que c'est le Groupe qui doit avoir décidé, conjointement avec le Groupe ArcelorMittal, de constituer une entreprise commune et de mettre en place une «structure d'entrepreneur central», avec Noble comme «entrepreneur central», en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.

⁽⁸³⁾ Affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, point 52.

⁽⁸⁴⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽⁸⁵⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

- (112) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées⁽⁸⁶⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le Groupe Noble, en plus de Noble, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.7. Illégalité de l'aide

- (113) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification)⁽⁸⁷⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension)⁽⁸⁸⁾. L'article 1er, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (114) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (115) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE⁽⁸⁹⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE⁽⁹⁰⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide⁽⁹¹⁾.
- (116) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à Noble et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.
- (117) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges actuelles ou futures normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question⁽⁹²⁾.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que la décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» accordée à Noble International Europe BVBA par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de cette décision anticipée ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels de Noble International Europe BVBA relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur la décision anticipée pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés de Noble International Europe BVBA pour ces années;

⁽⁸⁶⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

⁽⁸⁷⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽⁸⁸⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽⁸⁹⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽⁹⁰⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽⁹¹⁾ Affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporoi Ypiresies/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

⁽⁹²⁾ Affaire T-308/11, Eurallumina/Commission, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par la décision anticipée susmentionnée ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés à la décision anticipée ou présentés en lien avec celles-ci;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au Journal officiel de l'Union européenne. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du Journal officiel de l'Union européenne, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016") ⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Noble International Europe BVBA ("Noble") ontving een ruling inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigden in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 heeft de Belgische overheid de belastinggrondslag van Noble naar boven bijgesteld.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie") ⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de ruling die aan Noble is afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigden van de omstreden maatregelen

- (5) Op het moment van de ruling ⁽³⁾ was Noble gevestigd in Merelbeke, België, en maakte deel uit van de Noble Group ("de Groep"), een Amerikaanse groep gespecialiseerd in de productie van gevormde producten voor de automobieliindustrie. In september 2007 richtte de Groep een joint venture ("JV") op met de ArcelorMittal-groep, een van 's werelds grootste staalbedrijven. In dat kader heeft laatstgenoemde zijn Europese business unit Tailored Welded Blanks ("de TB-business") ⁽⁴⁾, bestaande uit zeven Europese productie-entiteiten voor op maat gelaste vormstukken ("de gelieerde entiteiten voor TB-productie"), overgedragen.
- (6) Noble werd opgericht in verband met de JV en trad onder meer op als houdstermaatschappij voor de gelieerde entiteiten voor TB-productie ⁽⁵⁾. Voordat de JV werd opgericht, waren deze gelieerde entiteiten voor productie verantwoordelijk voor de procurement, de productie, de kwaliteitscontrole, de logistiek, de verkoop, enz. In die hoedanigheid ontvingen zij een royalty-vrije licentie van een gelieerde entiteit van ArcelorMittal met betrekking tot de IE noodzakelijk voor de productieactiviteiten ⁽⁶⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde ruling en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van Noble die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan Noble een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend.
 - Op 13 januari 2009 heeft Noble een ruling inzake "overwinst" verkregen met betrekking tot de JV, die de periode van vijf jaar van 1 september 2007 tot en met 31 augustus 2012 bestrijkt ("de ruling") ⁽⁷⁾. In de ruling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen ("de Rulingcommissie") beslist dat 64 % van de werkelijke winst vóór rente en belastingen (Earnings Before Interest and Taxes, afgekort EBIT) van Noble op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ("WIB 92") in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als "overwinst" (ook "excessieve winst" genoemd).

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Zoals gedefinieerd in punt (7).

⁽⁴⁾ Op maat gelaste vormstukken (tailored welded blanks — TWB) worden vervaardigd door het op maat snijden en lassen van verschillende afzonderlijke stukken ongecoate en/of gecoate plaat, waardoor complexe vormen van verschillende staalsoorten en -diktes kunnen worden geproduceerd. TWB worden uitsluitend in de automobieliindustrie gebruikt.

⁽⁵⁾ ArcelorMittal heeft een aandeel van 40 % ontvangen in Noble International Limited ("NIL"), de in de VS gevestigde indirecte moedermaatschappij van Noble.

⁽⁶⁾ Alle gegevens komen uit de ruling, zoals gedefinieerd in punt (7).

⁽⁷⁾ Voorafgaande beslissing 800.231 van 13 januari 2009, gericht aan Noble.

2.2.1. De verrichting waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) De ruling beschrijft het plan van de Groep om samen met de ArcelorMittal-groep een JV op te richten om hun respectieve klantenbasis te differentiëren en nieuwe producten op de markt te brengen door hun expertise te combineren. De JV werkt met een “Central Entrepreneur”-model om het verrekenprijsbeleid te vereenvoudigen en de synergieën met betrekking tot systeemengineering, aankopen en bedrijfsactiviteiten te maximaliseren. Meer bepaald geldt onder dit “Central Entrepreneur”-model het volgende:
- De lokale gelieerde entiteiten voor TB-productie in Europa worden ontdaan van hun strategische functies en risico's in verband met de TB-business en worden gelieerde entiteiten voor TB-productie met “lage risico's” die voornamelijk routinematige en ondersteunende productiegerelateerde activiteiten uitvoeren tegen een zakelijke vergoeding.
 - Noble in België fungeert als principaal die verantwoordelijk is voor de strategische besluitvorming en belangrijke waardecreërende diensten (d.w.z. de “central entrepreneur”). Hiertoe verkrijgt Noble alle noodzakelijke productielicenties van de gelieerde entiteiten voor TB-productie, en beheert zij, verricht zij en neemt zij alle strategische functies, verantwoordelijkheden en risico's op zich met betrekking tot aankoop, procurement, productie, O&O, verkoop en marketing, en centraliseert zij alle gerelateerde inkomsten- en uitgavenstromen;
 - Noble is geen buy-in betaling verschuldigd aan de gelieerde entiteiten voor TB-productie voor de overdracht van functies. In de ruling wordt uitgelegd dat Noble geen royalty's aan ArcelorMittal hoeft te betalen voor de licentie voor de TB-business, aangezien volgens de ruling de royalty-vrije licentie bij de oprichting van de JV in de aankoop prijs voor de gelieerde entiteiten voor TB-productie was inbegrepen.
 - De JV omvat ook een servicecentrum ter ondersteuning van Noble op het gebied van HR-beleid, O&O, marketing en verkoop tegen een zakelijke vergoeding. Ten slotte voert tijdens de implementatie van het “Central Entrepreneur-model” tussen september 2007 en oktober 2008 (“de overgangsperiode”) een ArcelorMittal-entiteit onvergoed alle factoringdiensten uit (“de gelieerde entiteit voor factoring”) voor de JV in verband met de Europese verkoop⁽⁸⁾.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “overwinst”

- (9) De ruling valideert de beprijzing van intragroepstransacties tussen Noble, de gelieerde entiteiten voor TB-productie, het servicecentrum en de gelieerde entiteit voor factoring binnen het “Central Entrepreneur”-model⁽⁹⁾. De ruling valideert met name het volgende:
- het feit dat Noble volgens het “Central Entrepreneur”-model en tijdens de overgangsperiode verantwoordelijk is voor de belangrijkste functies en de meeste risico's draagt, terwijl de lokale gelieerde entiteiten voor TB-productie, het servicecentrum en de gelieerde entiteit voor factoring routinematige en ondersteunende functies uitvoeren;
 - het gebruik van de Transactional Net Margin Method (“TNMM”) voor de vergoeding van de transacties van Noble met het servicecentrum en de lokale gelieerde entiteiten voor TB-productie, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij;
 - de resultaten van de TNMM, die gebaseerd zijn op een verrekenprijsstudie die aangeeft dat een vergoeding zakelijk wordt geacht als: i) de lokale gelieerde entiteiten voor TB-productie alle worden vergoed op een netto cost-plus basis van 3 % (d.w.z. hun operationele winst moet gelijk zijn aan 3 % van de som van de kosten van de verkochte goederen en de operationele kosten) en ii) het gelieerde servicecentrum wordt vergoed op een netto cost-plus basis van 8 %.
- De ruling stelt verder dat i) geen vergoeding verschuldigd is aan het factoringbedrijf, ii) Noble geen royalty's hoeft te betalen voor het gebruik van de licentie van ArcelorMittal voor de TB-business, en iii) Noble geen buy-in betaling hoeft te doen aan de gelieerde entiteiten voor TB-productie⁽¹⁰⁾.
- (10) De ruling stelt dat de invoering van het “Central Entrepreneur”-model zal leiden tot synergie-effecten en andere schaalvoordelen waarvan de Europese activiteiten van de JV zullen profiteren. Op die grond overweegt zij: “Alle vennootschappen betrokken bij deze activiteiten, inclusief de Central Entrepreneur, moeten een arm's length vergoeding ontvangen, rekening houdend met hun functioneel en risicoprofiel.”⁽¹¹⁾ De ruling vervolgt dat in deze zaak “[d]e toewijzing van eventuele additionele winsten voortvloeiend uit de synergie- en schaalvoordelen aan de Belgische central entrepreneur — Noble- zou resulteren in excessieve boekhoudkundige winsten in diens hoofde”.⁽¹²⁾

⁽⁸⁾ Ruling, paragrafen 15 tot en met 24.

⁽⁹⁾ Ruling, paragraaf 19.1.

⁽¹⁰⁾ Ruling, paragraaf 19.2.

⁽¹¹⁾ Ruling, paragraaf 19.3.1.

⁽¹²⁾ Ibid.

- (11) De ruling stelt vervolgens dat de bovengenoemde “excessieve boekhoudkundige winsten”, d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergie-effecten en schaalvoordelen, kunnen worden vastgesteld als het verschil tussen: ⁽¹³⁾

(i) de winst die Noble daadwerkelijk zal genereren en in haar jaarrekening zal opnemen; en

(ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke winst voor de “Central Entrepreneur”-functies van Noble.

Het bedrag onder i) vertegenwoordigt de residuele winst van Noble, d.w.z. de totale omzet waarop de arm's length vergoeding voor de lokale gelieerde entiteiten voor TB-productie, het gelieerde servicecentrum en de eigen operationele kosten van Noble in mindering zijn gebracht. Het bedrag onder ii) wordt bepaald op grond van een tweede verrekenprijsanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, maar deze keer met Noble als de minst complexe, geteste partij, als gevolg waarvan haar vermeende “aangepaste” zakelijke winst wordt gebenchmarkt op een operationele marge van 5,3 % (d.w.z. haar operationele winst zou gelijk moeten zijn aan 5,3 % van de omzet/inkomsten) ⁽¹⁴⁾.

- (12) Op basis van de gebudgetteerde cijfers voor de JV over de jaren 2007 (vanaf september) tot en met 2012 wordt in de ruling bepaald dat de jaarlijkse “excessieve winst” die Noble mag vrijstellen 64 % bedraagt van haar werkelijke EBIT in die jaren ⁽¹⁵⁾.
- (13) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van “excessieve winst” door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 ⁽¹⁶⁾. Zij verwijst vervolgens naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en een antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de “excessieve winst” in de winst moet worden opgenomen ⁽¹⁷⁾.
- (14) De ruling verklaart dat Noble een bedrag gelijk aan 64 % van haar jaarlijkse EBIT voor een periode van vijf jaar in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen, met de mogelijkheid van verlenging voor een additionele periode van vijf jaar ⁽¹⁸⁾. Het percentage moet worden herzien en indien nodig worden aangepast na een periode van drie jaar. ⁽¹⁹⁾

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (15) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (16) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (17) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.

⁽¹³⁾ Ruling, paragraaf 35.

⁽¹⁴⁾ Ruling, paragraaf 36.

⁽¹⁵⁾ Ruling, paragrafen 37 en 38.

⁽¹⁶⁾ Ruling, paragraaf 45.

⁽¹⁷⁾ Ruling, paragrafen 46 en 47.

⁽¹⁸⁾ Ruling, paragraaf 51.

⁽¹⁹⁾ Ruling, paragrafen 50 en 51.

- (18) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. *De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92*

- (19) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽²⁰⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

- (20) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“het OESO-modelbelastingverdrag”). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast (“dubbelbelastingverdrag”).
- (21) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (“EU-Arbitrageverdrag”) of van een dubbelbelastingverdrag.
- (22) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijsregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen.

⁽²⁰⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (23) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (“de memorie van toelichting”) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ⁽²¹⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 “gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen” ⁽²²⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat “[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[sluit] bij de internationaal aanvaarde norm” ⁽²³⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist ⁽²⁴⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (24) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (25) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als “multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (26) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 (“de circulaire”), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing ⁽²⁵⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (27) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.
- (28) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing ⁽²⁶⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

⁽²¹⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>.

⁽²²⁾ Ibid., blz. 7: “Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm's length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.”

⁽²³⁾ Ibid., blz. 9: “Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm.”

⁽²⁴⁾ Ibid., blz. 5-6. “Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt.”

⁽²⁵⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

⁽²⁶⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

2.3.1.4. *De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”*

- (29) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005 ⁽²⁷⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (30) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking ⁽²⁸⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (31) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (32) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings ⁽²⁹⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. *De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*

- (33) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten ⁽³⁰⁾.
- (34) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

- (35) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (36) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings ⁽³¹⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

⁽²⁷⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²⁸⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁹⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³⁰⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

⁽³¹⁾ Zie voetnoot 20.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (37) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“OESO”) biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ⁽³²⁾ (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen”), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (38) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (39) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld ⁽³³⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen ⁽³⁴⁾. Dit wordt het “zakelijkheidsbeginsel” genoemd.
- (40) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.
- (41) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽³⁵⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (42) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

⁽³²⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017”). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010”) en 1995 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995”).

⁽³³⁾ Zie paragraaf 6 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽³⁴⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

⁽³⁵⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

“The arm’s length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (43) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽³⁶⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽³⁷⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽³⁸⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (44) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (45) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:
- Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽³⁹⁾.
 - Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezeten is in de andere overeenkomstsluitende Staat ⁽⁴⁰⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet

⁽³⁶⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁷⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁸⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁹⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” [“Indien tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)]

⁽⁴⁰⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” [“Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing ⁽⁴¹⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (46) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen ⁽⁴²⁾.
- (47) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties. ⁽⁴³⁾
- (48) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's ⁽⁴⁴⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties” uitoefent ⁽⁴⁵⁾, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.

⁽⁴¹⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽⁴²⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

⁽⁴³⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrente bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

⁽⁴⁴⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁵⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

- (49) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij) ⁽⁴⁶⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (50) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (51) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (52) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (53) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (54) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (55) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁴⁷⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (56) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft Noble zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting of voor overdracht van verlies beschikbare verliezen, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.

⁽⁴⁶⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen verrekenprijzen 2010.

⁽⁴⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

- (57) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd⁽⁴⁸⁾. Dankzij de ruling mocht Noble een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting of overgedragen verliezen te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van (toekomstige) belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij Noble. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (58) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, zij erop gewezen dat Noble deel uitmaakt van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, inclusief in verschillende lidstaten. Noble is verantwoordelijk voor strategische besluitvorming en belangrijke waardecreërende diensten betreffende de Europese TB-business. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van Noble het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden⁽⁴⁹⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (59) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen⁽⁵⁰⁾. Voor zover de omstreden maatregelen Noble ontheffen van de huidige of toekomstige vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen Noble bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst⁽⁵¹⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (60) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁵²⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen Noble een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

⁽⁴⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁴⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁵⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁵¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rouse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵²⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

4.5.1. Voordeel

- (61) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁵³⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁵⁴⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁵⁵⁾.
- (62) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen Noble een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (9), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties tussen Noble en verbonden buitenlandse tegenpartijen binnen de JV. Die verrekenprijs-exercitie, die is gebaseerd op de TNMM, leidt ertoe dat die tegenpartijen een vergoeding voor hun zogenoemde routinefuncties wordt toegekend die gelijk is aan een markup op hun kosten, terwijl de residuele winst van de bovengenoemde intragroepstransacties aan Noble wordt toegewezen. Die residuele winst wordt vervolgens in de jaarrekening van Noble opgenomen en vormt de basis voor haar EBIT.
- (63) Door de omstreden maatregelen mocht Noble een deel van haar EBIT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 september 2007 tot en met 31 augustus 2012. Noble mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van Noble in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen Noble een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard

- (64) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan Noble is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁵⁶⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁵⁷⁾.
- (65) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.
- (66) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen Noble een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

⁽⁵³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁵⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁵⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

⁽⁵⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU: C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁵⁷⁾ Ibid.

4.5.3. *Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen Noble ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen*

- (67) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden ⁽⁵⁸⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten ⁽⁵⁹⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen Noble bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (68) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen Noble bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat Noble daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (69) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen Noble bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

4.5.3.1. *Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe*

- (70) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt ⁽⁶⁰⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst ⁽⁶¹⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.
- (71) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven) ⁽⁶²⁾.
- (72) Door de omstreden maatregelen mag Noble een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.

⁽⁵⁸⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁵⁹⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

⁽⁶⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶¹⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁽⁶²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

- (73) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (17), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt ⁽⁶³⁾.
- (74) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een *primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing* genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een *correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing* genoemd.
- (75) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁶⁴⁾.
- (76) Zoals volgt uit punt (19), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals Noble) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
 - (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (77) In de punten (78) tot en met (92) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan Noble is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Noble, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.
- (a) *De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*
- (78) In de eerste plaats bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van Noble wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.

⁽⁶³⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

⁽⁶⁴⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het *arm’s length* principe, zodat de verwijzing naar het *arm’s length* principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder *arm’s length* principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

- (79) In paragraaf 47 van de ruling wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals Noble.
- (80) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (81) Aangezien de ruling Noble toestaat een deel van de geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Noble om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.
- (b) *De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen Noble en buitenlandse verbonden tegenpartijen*
- (82) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Noble, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Noble en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (83) Zoals uitgelegd in punt (9), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties van Noble met lokale gelieerde entiteiten. Dit gebeurt door het verrichten van verrekenprijsanalyses waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, met de lokale gelieerde entiteiten voor TB-productie van de JV als de minst complexe en dus de geteste partijen bij die transacties. Het resultaat van die analyses — die niet het voorwerp van dit besluit vormen — is dat voor die gelieerde entiteiten een zakelijke “routine”-vergoeding wordt vastgesteld. Het logische gevolg van de toepassing van de TNMM in die analyses op de lokale gelieerde entiteiten is dat de residuele winst die overblijft uit die verbonden transacties nadat die lokale gelieerde entiteiten een zakelijke vergoeding hebben ontvangen, door Noble wordt behaald en in haar jaarrekening wordt opgenomen als zakelijke winst.
- (84) Dat gevolg is niet alleen logisch, op basis van de achterliggende gedachte van de toepassing van de TNMM op zich, maar ook vanuit economisch perspectief. De meest complexe entiteit heeft op grond van haar niet-routinematige (d. w.z. unieke en waardevolle) bijdragen recht op het residuele rendement van die transacties, maar draagt ook het risico van een verlies ingeval de onderzochte gecombineerde transacties geen commercieel rendement genereren. Het begrip “residuele winst” is transactiespecifiek en verwijst naar de onderzochte specifieke verbonden transacties die winst genereren. De residuele winst is de winst die voortkomt uit een reeks gecombineerde transacties die overblijft nadat de minst complexe partij (als geteste partij) door de toepassing van de TNMM voor haar routinefuncties is vergoed. Aangezien de TNMM is gekozen om de intragroepstransacties van Noble te beprijzen en aangezien de ruling die methode aanvaardt dat die entiteit als “central entrepreneur” wordt aangewezen in de omstreden maatregelen, is bijgevolg de residuele winst uit die transacties haar zakelijke winst en wordt die winst als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.
- (85) Niettemin wordt in de ruling de redenering gevolgd dat vanwege het “Central Entrepreneur”-model⁽⁶⁵⁾ dat door de JV wordt ingevoerd, Noble, als “central entrepreneur”, “excessieve boekhoudkundige winsten” zal genereren in de vorm van synergie-effecten en schaalvoordelen⁽⁶⁶⁾. De verdere redenering luidt als volgt: “In tegenstelling tot artikel 9, par. 2 OESO-modelverdrag voorziet artikel 185, par. 2, b) WIB 92 een wettelijke basis om af te wijken van het boekhoudkundig resultaat en dus om het belastbaar resultaat extracomptabel te verminderen zonder dat er sprake moet zijn van een (effectieve of waarschijnlijke) dubbele taxatie. Het is voldoende dat kan worden aangetoond dat de winsten behaald door de Belgische groepsentiteit excessief (niet arm’s length) zijn.”⁽⁶⁷⁾ De ruling voert aan dat die

⁽⁶⁵⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “central entrepreneur” niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁶⁶⁾ Ruling, paragraaf 19.3.1.

⁽⁶⁷⁾ Ruling, paragraaf 26.1.

vermindering moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de EBIT die Noble, als “central entrepreneur”, verwacht te behalen op grond van de residuele winstbepaling, zoals beschreven in punt (83) en ii) de EBIT die zij zou mogen verwachten te behalen zonder deel uit te maken van een groter geheel⁽⁶⁸⁾. Om de laatstgenoemde EBIT te kunnen bepalen, past de ruling de TNMM een tweede keer toe, maar deze keer met Noble als de geteste partij en zonder aan te geven welke verbonden transactie moet worden beprijsd, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstreden maatregelen vrijstellen van belasting als “overwinst”.

- (86) Anders dan door de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de ruling lijkt aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroepstransacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel⁽⁶⁹⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.
- (87) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is beprijsd⁽⁷⁰⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van Noble te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden beprijsd of die worden beprijsd.
- (88) Met betrekking tot het in de ruling aangevoerde argument dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa⁽⁷¹⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan⁽⁷²⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen

⁽⁶⁸⁾ Ruling, paragrafen 26.5 en 35.

⁽⁶⁹⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)].

⁽⁷⁰⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁷¹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁷²⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen ⁽⁷³⁾.

- (89) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling ⁽⁷⁴⁾. De ruling neemt eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten ⁽⁷⁵⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door Noble gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de JV actief was geweest.
- (90) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan ⁽⁷⁶⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd ⁽⁷⁷⁾.
- (91) Zelfs als de geplande reorganisatie tot winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen zou leiden en zelfs als de doelbewuste gezamenlijke acties, de vennootschappen van de groep die die acties uitvoeren en de verbonden transacties tussen die partijen van de groep naar behoren waren vastgesteld (quod non), lijkt de ruling hoe dan ook erop te wijzen dat die winst aan Noble zou moeten worden toegerekend. Meer in het bijzonder stelt de ruling dat het de central entrepreneur/principaal ([Noble]) in België is, die i) alle noodzakelijke licenties in eigendom heeft; ii) alle strategische verantwoordelijkheden beheert met betrekking tot aankoop, procurement, productie, verkoop en marketing, onderzoek en ontwikkeling en zich daadwerkelijk bezighoudt met verkoop en marketing en de daaraan verbonden risico's op zich neemt en beheert, en iii) alle kosten- en inkomstenstromen zowel met ondernemingen van de groep als met derden centraliseert ⁽⁷⁸⁾. Dit wijst erop dat alle extra winstgevendheid die door de JV met het “Central Entrepreneur”-model wordt gecreëerd, voortvloeit uit bijdragen van Noble in België en dus terecht in haar jaarrekening is opgenomen als zakelijke winst.
- (92) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (81), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Noble om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.
- (c) *De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van Noble leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen*
- (93) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (64) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld ⁽⁷⁹⁾.
- (94) In punt (72) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (73), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.

⁽⁷³⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁷⁴⁾ Met betrekking tot bedrijfsherstructurerings zoals die in kwestie bevatten de OESO TP-richtsnoeren uitgebreide regels over hoe om te gaan met de herverdeling van risico's en winstpotentieel, activa (met inbegrip van immateriële activa) en vergoedingen voor beëindiging en substantiële heronderhandelingen. Geen van deze richtsnoeren lijkt te zijn gevolgd.

⁽⁷⁵⁾ In de ruling wordt bijvoorbeeld niet vastgesteld welke kosten zouden zijn verminderd noch welke kostenbesparingen zouden kunnen zijn verwezenlijkt en evenmin hoe inkomsten zouden zijn verhoogd.

⁽⁷⁶⁾ Ruling, paragraaf 45.

⁽⁷⁷⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (88)).

⁽⁷⁸⁾ Ruling, paragraaf 16.1.

⁽⁷⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

- (95) De voorlopige conclusie van de punten (78) tot en met (92) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Noble, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door Noble een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

4.5.3.2. Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen

- (96) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (66) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen Noble selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (86) heeft betwist.
- (97) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door Noble toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (98) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Noble selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁸⁰⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (99) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Noble selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (100) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Noble selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van Noble tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (84). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (101) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen Noble selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

⁽⁸⁰⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

4.5.4. Objectieve rechtvaardiging

- (102) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf ⁽⁸¹⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt ⁽⁸²⁾.
- (103) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Noble, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.
- (104) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting ⁽⁸³⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (105) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (78) en met (81), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van Noble dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.
- (106) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (82) tot en met (92), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Noble en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (107) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (108) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

⁽⁸¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁸²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

⁽⁸³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigen van die steun

- (109) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan Noble staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (110) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.”⁽⁸⁴⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁽⁸⁵⁾.
- (111) In dit geval is Noble deel van de Groep. Bovendien neemt de Commissie aan dat het de Groep was die samen met de ArcelorMittal-groep besloten heeft om een JV op te richten en een “Central Entrepreneur”-model op te zetten, met Noble als “central entrepreneur”, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (112) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van de Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert⁽⁸⁶⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Noble-groep, naast Noble, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (113) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽⁸⁷⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽⁸⁸⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (114) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (115) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt⁽⁸⁹⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt⁽⁹⁰⁾. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU⁽⁹¹⁾ verenigbaar is met de interne markt.

⁽⁸⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽⁸⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽⁸⁶⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”.

⁽⁸⁷⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽⁸⁸⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU. Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

⁽⁸⁹⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele gebruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽⁹⁰⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽⁹¹⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

- (116) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan Noble en de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (117) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de huidige of toekomstige lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden ⁽⁹²⁾.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de ruling inzake “overwinst” die door België aan Noble International Europe BVBA is afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die ruling zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

- de jaarrekeningen van Noble International Europe BVBA voor de jaren waarin de ruling door die onderneming werd gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van Noble International Europe BVBA over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde ruling vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de ruling;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

⁽⁹²⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53978 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von Trane****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/15)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussels
BELGIQUE/BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahme, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist

2009 erteilten die belgischen Steuerbehörden dem belgischen Unternehmen Trane BVBA (im Folgenden „Trane“) für die Steuerjahre 2010 bis 2014 einen Steuervorbescheid hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieses Steuervorbescheids wurde Trane für den Teil des Gewinns vor Zinsen und Steuern („EBIT“), den das Unternehmen eigenen Angaben zufolge als „Gewinnüberschuss“ aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Der Steuervorbescheid stützt sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahme

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahme nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahme Trane einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschafft, da die Nettofinanzlage des Unternehmens durch eine Einzelmaßnahme verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahme Trane einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschafft, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie Trane im Rahmen der Maßnahme eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird dem Unternehmen mit der Maßnahme im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit der Maßnahme Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von Trane durch die Maßnahme verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird Trane gegenüber allen anderen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahme eine Besserstellung von Trane bewirkt, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahme und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahme erstellten jährlichen Steuererklärungen von Trane akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 zugunsten von Trane BVBA und der Unternehmensgruppe Ingersoll Rand darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahme für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnte. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'une injonction de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. Trane BVBA («Trane») a bénéficié d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont récupéré les impôts impayés auprès de Trane.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» octroyées par la Belgique entre 2004 et 2014, y compris celle octroyée à Trane, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) Trane est basée à Zaventem, en Belgique, et fait partie du groupe Ingersoll Rand (le «Groupe»), un groupe industriel diversifié qui fournit des produits, des services et des solutions pour i) améliorer la qualité de l'air dans les habitations et les bâtiments, ii) transporter et protéger des denrées alimentaires et d'autres marchandises périssables, iii) sécuriser les habitations et les bâtiments commerciaux et iv) améliorer la productivité et l'efficacité industrielles. En 2009, le Groupe s'attendait à enregistrer un chiffre d'affaires annuel mondial d'environ 13 milliards d'USD et employait 60 000 personnes dans le monde, dont 10 500 dans la région «Europe, Moyen-Orient, Afrique et Inde» («EMOAI»). Dans la région EMOAI, le Groupe est divisé en quatre secteurs, dont le secteur des systèmes et services de climatisation («TCS»). Ce secteur produit et vend des systèmes de chauffage, de ventilation et de climatisation destinés à améliorer la qualité de l'air dans les habitations et les bâtiments.
- (6) En 2008, le Groupe a acquis Trane Inc., une entreprise figurant parmi les leaders mondiaux des systèmes, des services et des solutions de régulation de la température intérieure. Au sein du groupe Trane, Trane fait office d'entité de vente donneuse d'ordre pour l'Europe pour le marché des systèmes commerciaux de chauffage, de ventilation et de climatisation depuis 2007, tandis que Trane SA, une société liée suisse, fait office d'entité de vente donneuse d'ordre pour le Moyen-Orient, l'Afrique et l'Inde. Après l'acquisition de Trane par le Groupe en 2008, Trane et Trane SA ont été intégrées dans le secteur TCS du Groupe ⁽³⁾.

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part de la décision anticipée décrite ci-dessous et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par Trane sur la base de cette décision anticipée, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à Trane.

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Toutes les données proviennent de la décision anticipée telle que définie au considérant (7).

- Le 22 décembre 2009, Trane a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014 (la «décision anticipée») ⁽⁴⁾. Dans la décision anticipée, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que [40-60] % du bénéfice d'exploitation (en anglais *earnings before interest and taxes* ou «EBIT») ⁽⁵⁾ de Trane pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»). Dans la décision anticipée, le Service des décisions anticipées a également établi que Trane devrait réaliser une marge d'exploitation d'au moins [2-2,5] % sur la base de son chiffre d'affaires réel. Dès lors, si la marge d'exploitation de Trane venait à chuter en dessous de [2-2,5] % après l'application de l'exonération des «bénéfices excédentaires», l'exonération devrait être ajustée pour faire en sorte que cette marge soit atteinte.

2.2.1. *L'opération pour laquelle la décision anticipée a été demandée*

- (8) La décision anticipée décrit le projet du Groupe de restructurer son secteur TCS après l'acquisition de Trane Inc., dans un souci d'optimisation opérationnelle et financière. À cette fin, l'ensemble des fonctions de gestion et des flux commerciaux liés au secteur TCS devaient être centralisés et concentrés au sein de Trane en Belgique. Par conséquent, Trane devait assumer, en plus de son rôle existant de donneuse d'ordre pour l'Europe, le rôle d'entité de vente donneuse d'ordre pour le Moyen-Orient, l'Afrique et l'Inde, qui incombait auparavant à Trane SA. Trane devait ainsi devenir la «donneuse d'ordre» ou «société de base» pour l'ensemble du secteur TCS du Groupe dans la région EMOAI ⁽⁶⁾. Plus spécifiquement, dans le cadre de cette «structure d'entrepreneur central» ⁽⁷⁾
- Trane devait faire office de société donneuse d'ordre chargée de prendre les décisions stratégiques, d'assurer la gestion et d'assumer les risques en ce qui concerne les activités liées aux principaux vecteurs de valeur du secteur TCS dans la région EMOAI: développement du réseau de vente, gestion de la chaîne d'approvisionnement, gestion des services après-vente, gestion du marketing stratégique, caractéristiques des produits, production, achats, développement de la marque et systèmes de veille économique et d'information;
 - des fabricants à façon liés situés en Europe et des fabricants de plein exercice liés situés hors d'Europe (par exemple en Égypte et aux États-Unis) devaient réaliser des activités de production pour le compte de Trane, tandis que les produits de Trane devaient être distribués par l'intermédiaire de distributeurs liés à risque limité européens et non européens, ainsi que d'autres distributeurs, agents et commissionnaires situés dans divers pays du monde. Trane devait aussi vendre ses produits directement sur le marché à des tierces parties.

2.2.2. *Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer*

- (9) La décision anticipée valide la fixation des prix des transactions intragroupe entre Trane et les entités de production et de distribution du Groupe dans le cadre de la nouvelle structure d'entreprise centralisée. Plus précisément, la décision anticipée valide:
- le fait que, dans la nouvelle structure d'entreprise, Trane, en tant que «société de base», est responsable des fonctions les plus importantes et supporte le plus de risques, tandis que les fabricants à façon et les entités de distribution à faible risque du Groupe exécutent des fonctions de routine au profit de Trane;
 - l'utilisation de la méthode du coût majoré pour la rémunération des transactions de Trane avec les fabricants à façon;
 - l'utilisation de la méthode du prix comparable sur le marché libre («CUP») ou de la méthode du coût majoré pour la rémunération des transactions de Trane avec les autres fabricants (de plein exercice), en fonction de l'analyse fonctionnelle et de la législation applicable à l'étranger;
 - l'utilisation de la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN») pour la rémunération des transactions de Trane avec les entités de distribution à faible risque, aux fins de laquelle ces entités sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe;
 - l'utilisation de la méthode du prix de revente ou de la MTMN pour la rémunération des transactions de Trane avec certaines entités de distribution non européennes, en fonction de l'analyse fonctionnelle et de la législation applicable à l'étranger.

La décision anticipée ne quantifie pas les résultats de l'application de ces méthodes pour déterminer la rémunération des transactions intragroupe de Trane et ne valide pas expressément le caractère de pleine concurrence des rémunérations. Toutefois, elle ne donne aucune indication selon laquelle les transactions intragroupe conclues par Trane ne seraient pas conformes au principe de pleine concurrence; elle suppose donc de manière implicite le caractère de pleine concurrence de la fixation des prix de ces transactions.

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 900.417 du 22 décembre 2009, adressée à Trane.

⁽⁵⁾ Initialement, en raison d'une erreur matérielle, le point 110 de la décision anticipée indiquait que [40-60] % des ventes nettes de Trane pouvaient être exonérés. Un avenant du 20 avril 2010 a corrigé cette valeur pour la fixer à [40-60] % de l'EBIT de Trane.

⁽⁶⁾ Décision anticipée, point 13.

⁽⁷⁾ Décision anticipée, points 40 à 54.

- (10) La décision anticipée énonce qu'«on peut s'attendre à ce que les initiatives de réorganisation permettent au secteur de Trane de générer des bénéfices supplémentaires (*«bénéfices excédentaires»*) par rapport aux bénéfices générés par des entrepreneurs indépendants». ⁽⁸⁾ ⁽⁹⁾ Selon la décision anticipée, cela est dû au fait que la mise en place de la structure d'entreprise centralisée entraînera des synergies et d'autres économies d'échelle, qui profiteront à l'ensemble du Groupe ⁽¹⁰⁾. La décision anticipée indique qu'il s'agit là de prétendus *«actifs incorporels organisationnels»* uniques ⁽¹¹⁾, ce qui justifie la déduction d'une rémunération fictive due par l'entrepreneur central pour l'utilisation de ces actifs ⁽¹²⁾. La décision anticipée poursuit en affirmant qu'en l'espèce, *«attribuer à la société de base belge — Trane — les bénéfices supplémentaires découlant de ces synergies et économies d'échelle aboutirait à ce que des bénéfices excédentaires soient comptabilisés au niveau de Trane»* ⁽¹³⁾.
- (11) La décision anticipée affirme ensuite que les *«bénéfices excédentaires»* comptabilisés susmentionnés, c'est-à-dire les bénéfices imputables aux synergies et aux économies d'échelle, peuvent être calculés comme la différence entre ⁽¹⁴⁾:
- (i) le bénéfice que Trane va générer et enregistrer dans ses comptes annuels en lien avec le secteur TCS; et
 - (ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence *«ajusté»* pour tenir compte des fonctions d'«entrepreneur central» de Trane en lien avec le secteur TCS.

Le montant visé au point i) représente le bénéfice comptable de Trane, c'est-à-dire le chiffre d'affaires total lié à ses activités de vente dans le secteur TCS, duquel sont déduits le coût des marchandises vendues (COGS) de pleine concurrence ⁽¹⁵⁾, les dépenses d'exploitation propres de Trane, ainsi que les coûts annuels d'amortissement de certains *«goodwill»* acquis précédemment ⁽¹⁶⁾. Le montant visé au point ii) est déterminé en effectuant une analyse des prix de transfert en utilisant la MTMN, en prenant Trane comme partie testée la moins complexe; il en résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence *«ajusté»* est évalué à une marge d'exploitation de [2-2,5] % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait être égal à [2-2,5] % des ventes/recettes) ⁽¹⁷⁾.

- (12) En se fondant sur les montants prévisionnels du Groupe pour les années 2008 à 2013, la décision anticipée fixe les *«bénéfices excédentaires»* annuels que Trane peut exonérer d'impôt à [40-60] % de l'EBIT de Trane pendant ces années.
- (13) La décision anticipée justifie l'exonération des *«bénéfices excédentaires»* en renvoyant au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ⁽¹⁸⁾. Elle renvoie ensuite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les *«bénéfices excédentaires»* dans sa base imposable ⁽¹⁹⁾.

⁽⁸⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme «société de base». Le paragraphe 9.2 de ces principes introduit le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonnier pour le donneur d'ordre mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁹⁾ Décision anticipée, point 69.

⁽¹⁰⁾ Décision anticipée, point 71.1.

⁽¹¹⁾ Voir le point 70 de la décision anticipée: *«D'importants actifs incorporels organisationnels et avantages concurrentiels devraient découler [...] de la centralisation de l'organisation et de la chaîne d'approvisionnement [...]; de diverses synergies intersectorielles sources de croissance [...]; de la restructuration du bilan [...]»*. Selon le point 65 de la décision anticipée, ces *«actifs incorporels organisationnels»* sont des synergies intersectorielles, telles que des contrats de vente globaux, des stratégies communes de marketing et de vente, le partage intersectoriel d'infrastructures commerciales et financières, des services d'appui centralisés, par exemple en matière juridique et financière, des fonctions de gestion fusionnées et des services commerciaux stratégiques centralisés.

⁽¹²⁾ Décision anticipée, point 57. La décision anticipée fait référence à une *«rémunération [fictive] pour la licence fondée sur le chiffre d'affaires»*, ce qui semble similaire à une redevance fictive.

⁽¹³⁾ Décision anticipée, point 71.2.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée, points 72, 82.5 et 84.5.

⁽¹⁵⁾ Le COGS reflétera les différences liées au modèle de chaîne d'approvisionnement applicable. Les coûts seront plus élevés si les marchandises sont achetées à des fabricants de plein exercice; ils seront moins élevés en cas de recours à des fabricants à façon, compte tenu des risques entrepreneuriaux différents. Dans un cas comme dans l'autre, la décision anticipée suppose que ces coûts sont conformes au principe de pleine concurrence; voir considérant (9).

⁽¹⁶⁾ Décision anticipée, point 80.

⁽¹⁷⁾ Décision anticipée, points 81 à 84. Le bénéfice standard de Trane a été évalué en appliquant la MTMN selon deux modèles. Selon le premier modèle, la rentabilité de Trane a été comparée à celle d'autres groupes consolidés opérant sur des marchés similaires à celui de Trane et exerçant à la fois des activités de production et des activités de distribution. Après certains ajustements, le bénéfice standard de pleine concurrence a été évalué à une marge d'exploitation de [2,5-3] %. Selon le deuxième modèle, la rentabilité de Trane a été comparée à celle d'autres groupes consolidés opérant dans le même secteur que Trane mais agissant en tant que sociétés commerciales (c'est-à-dire n'exerçant aucune activité de production). Après certains ajustements, ce bénéfice standard de pleine concurrence a été évalué à une marge d'exploitation de [1,5-2] %. Le résultat final — une marge d'exploitation de [2-2,5] % — est la moyenne des résultats obtenus selon les deux modèles.

⁽¹⁸⁾ Décision anticipée, point 100.

⁽¹⁹⁾ Décision anticipée, points 98 et 101.

- (14) La décision anticipée déclare que Trane est autorisée à exonérer un montant équivalant à [40-60] % de son EBIT annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique pendant une période de cinq ans, à la condition i) que Trane réalise une marge d'exploitation d'au moins [2-2,5] % sur la base de son chiffre d'affaires réel et ii) qu'aucune modification significative ne soit apportée aux activités de Trane ni aux circonstances dans lesquelles elle exerce ses activités ⁽²⁰⁾. La décision anticipée peut être modifiée ou renouvelée moyennant la présentation d'une nouvelle demande ⁽²¹⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (15) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (16) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de «toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci», et de «tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels».
- (17) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (18) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

- (19) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽²²⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:

«[...], pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

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

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

⁽²⁰⁾ Décision anticipée, points 110, 111 et 115.

⁽²¹⁾ Décision anticipée, point 114.

⁽²²⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

- (20) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).
- (21) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (22) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2°, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (23) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR ⁽²³⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune» ⁽²⁴⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement» ⁽²⁵⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite ⁽²⁶⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (24) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (25) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (26) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée ⁽²⁷⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.

⁽²³⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>.

⁽²⁴⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽²⁵⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽²⁶⁾ Ibidem, p. 5-6. «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

⁽²⁷⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

- (27) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (28) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif) ⁽²⁸⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

2.3.1.4. *Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»*

- (29) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005 ⁽²⁹⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.
- (30) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale ⁽³⁰⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (31) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (32) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées ⁽³¹⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. *La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale*

- (33) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts ⁽³²⁾.
- (34) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

⁽²⁸⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays».

⁽²⁹⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽³⁰⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽³¹⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³²⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

- (35) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (36) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées⁽³³⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

2.3.2. *Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert*

2.3.2.1. *Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*

- (37) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert»)⁽³⁴⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (38) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.
- (39) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes⁽³⁵⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence⁽³⁶⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (40) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.

⁽³³⁾ Voir la note de bas de page n° 22.

⁽³⁴⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

⁽³⁵⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³⁶⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

- (41) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus⁽³⁷⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition internationale par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (42) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

- (43) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017⁽³⁸⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie⁽³⁹⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe⁽⁴⁰⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (44) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (45) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.
- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résidant sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable⁽⁴¹⁾.
 - L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant⁽⁴²⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même

⁽³⁷⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³⁸⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁹⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁰⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴¹⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽⁴²⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif⁽⁴³⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.

- (46) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence⁽⁴⁴⁾.
- (47) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert désignent la méthode du prix comparable sur le marché libre comme une méthode «directe» de fixation des prix de transfert⁽⁴⁵⁾. Cette méthode compare le prix et les autres conditions convenues pour le transfert de biens ou de services dans le cadre d'une transaction intragroupe au prix et aux autres conditions convenues pour le transfert de biens ou de services dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre (à savoir des transactions entre entreprises non liées), effectuées dans des circonstances comparables⁽⁴⁶⁾.
- (48) Selon les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, la méthode du prix de revente établit la marge sur le prix de revente (la marge brute sur le prix de revente) du revendeur dans le cadre de la transaction contrôlée par référence à la marge sur le prix de revente que le même revendeur ou une entreprise indépendante réalise sur les produits achetés et revendus dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre⁽⁴⁷⁾.
- (49) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre⁽⁴⁸⁾.

⁽⁴³⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽⁴⁴⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»

⁽⁴⁵⁾ Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 2.7: «Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, cette méthode doit être dans ce cas préférée à toute autre.» Voir aussi les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 2.14, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 2.15.

⁽⁴⁶⁾ Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 2.7: «Conformément aux principes exposés au chapitre I, une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction contrôlée (c'est-à-dire c'est une transaction comparable sur le marché libre) pour l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre si l'une des deux conditions suivantes est remplie: a) aucune différence entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix du marché libre; ou b) des correctifs suffisamment exacts peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences». Voir aussi les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 2.14, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 2.15.

⁽⁴⁷⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁽⁴⁸⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs)». Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

- (50) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés⁽⁴⁹⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine»⁽⁵⁰⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.
- (51) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée)⁽⁵¹⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (52) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (53) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (54) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.
- (55) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (56) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

⁽⁴⁹⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.» Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions.» Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁵⁰⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

⁽⁵¹⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (57) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁵²⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (58) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. Trane, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (59) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁵³⁾. La décision anticipée a permis à Trane d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès de Trane en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (60) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, Trane fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. Trane est responsable de la prise de décision stratégique et de services à haute valeur ajoutée en ce qui concerne les systèmes de chauffage, de ventilation et de climatisation dans le secteur TCS. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur de Trane est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁵⁴⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (61) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes ⁽⁵⁵⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent Trane de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère Trane d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence ⁽⁵⁶⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

⁽⁵²⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

⁽⁵³⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁵⁴⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

⁽⁵⁵⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁵⁶⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

4.5. Avantage sélectif

- (62) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État ⁽⁵⁷⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à Trane parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (63) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise ⁽⁵⁸⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même ⁽⁵⁹⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû ⁽⁶⁰⁾.
- (64) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Trane en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée décrit les prix fixés pour les transactions intragroupe conclues entre Trane et ses contreparties étrangères associées au sein du Groupe. Cette fixation des prix de transfert, qui se fonde sur diverses méthodes de fixation des prix de transfert, a pour effet que ces contreparties se voient attribuer une rémunération pour leurs fonctions (de routine et autres) selon leur profil de fonctions et de risques, tandis que le bénéfice résiduel généré par les transactions intragroupe susmentionnées est attribué à Trane. Ce bénéfice résiduel est ensuite enregistré dans les comptes annuels de Trane et fournit la base de son EBIT.
- (65) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014, Trane a été autorisée à exonérer une partie de son EBIT de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». Trane n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices de Trane, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Trane, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

4.5.2. Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle

- (66) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à Trane au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, *«il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»* ⁽⁶¹⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, *«l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»* ⁽⁶²⁾.
- (67) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme *«toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition»*. L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une *«une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides»*. Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».

⁽⁵⁷⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁵⁸⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁵⁹⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁶⁰⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

⁽⁶¹⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁶²⁾ Ibidem.

- (68) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à Trane un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Trane par rapport à des entreprises comparables

- (69) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁶³⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁶⁴⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Trane par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (70) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur de Trane par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (71) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Trane étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

4.5.3.1. Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR

- (72) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables⁽⁶⁵⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée⁽⁶⁶⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.
- (73) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujetti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition)⁽⁶⁷⁾.

⁽⁶³⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁶⁴⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

⁽⁶⁵⁾ Affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁶⁶⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU: C:2018:505, point 88: «L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite «normale».» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁶⁷⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

- (74) Les mesures contestées permettent à Trane d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (75) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (17), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*» ⁽⁶⁸⁾.
- (76) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (des prix de transfert).
 - l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (des prix de transfert).
- (77) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁶⁹⁾.
- (78) Ainsi qu'il ressort du considérant (19), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme Trane) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (79) Aux considérants (80) à (96), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à Trane au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Trane, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.

⁽⁶⁸⁾ Cour de cassation de Belgique, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, n° 100, & RCJB, 2000, p. 525): «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*».

⁽⁶⁹⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «*L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littéra b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] À cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.*».

(a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*

- (80) En premier lieu, rien n'indique, dans la décision anticipée, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par Trane ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. La décision anticipée accorde l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. La décision anticipée n'identifie même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que cette décision considère comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (81) A l'inverse, le point 101 de la décision anticipée s'appuie sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour Trane.
- (82) L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés *«sont également repris dans les bénéfices d'une autre société»*. L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (83) Étant donné que la décision anticipée autorise Trane à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable de Trane pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

(b) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Trane et des contreparties associées étrangères*

- (84) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Trane, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Trane et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.
- (85) Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée décrit la fixation des prix des transactions intragroupe de Trane avec d'autres sociétés du Groupe. Pour ce faire, elle inclut des analyses des prix de transfert s'appuyant sur la méthode CUP ou la méthode du coût majoré, la méthode du prix de revente ou la MTMN. Lorsque les trois dernières méthodes sont utilisées, les autres sociétés du Groupe sont considérées comme la partie la moins complexe, et partant comme la partie testée à ces transactions. Ces analyses — qui ne relèvent pas de l'objet de la présente décision — permettent de déterminer une rémunération de pleine concurrence pour ces sociétés liées⁽⁷⁰⁾. La conséquence logique est que tout bénéfice résiduel provenant de ces transactions contrôlées, une fois que ces sociétés ont obtenu une rémunération de pleine concurrence, revient à Trane et est enregistré dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (86) Cette conséquence est non seulement logique, eu égard aux motifs sous-tendant l'application d'une méthode indirecte de fixation des prix de transfert, mais elle se justifie également d'un point de vue économique. L'entité la plus complexe du fait de ses contributions non courantes (c'est-à-dire uniques et de valeur) bénéficie du rendement excédentaire de ces transactions, mais supporte également le risque d'une perte dans le cas où l'ensemble des transactions considérées ne génère pas de rendement commercial. La notion de «bénéfice résiduel» est spécifique aux transactions et se réfère à la ou aux transactions contrôlées spécifiques considérées qui génèrent ce bénéfice. Le bénéfice résiduel est le bénéfice provenant d'un ensemble de transactions cumulées qui reste après que la partie la moins complexe (en tant que partie testée) a été rémunérée pour ses fonctions de routine (au moyen d'une marge brute sur les coûts, d'une marge brute sur les ventes ou d'une marge d'exploitation). Par conséquent, dans la mesure où une méthode indirecte de fixation des prix de transfert a été choisie pour fixer le prix des transactions intragroupe de Trane et où cette méthode, de même que la désignation de cette entité comme «entrepreneur central», a été acceptée dans la décision anticipée, le bénéfice résiduel tiré de ces transactions fait partie de son bénéfice de pleine concurrence et est enregistré en tant que tel dans sa comptabilité.

⁽⁷⁰⁾ Bien que la décision anticipée ne valide pas le caractère de pleine concurrence des rémunérations (voir point 113 de la décision anticipée), elle ne donne aucune indication selon laquelle les transactions intragroupe conclues par Trane ne seraient pas conformes au principe de pleine concurrence et suppose donc de manière implicite le caractère de pleine concurrence des prix facturés pour ces transactions contrôlées.

- (87) Néanmoins, la décision anticipée affirme qu'en raison de la restructuration prévue du Groupe, Trane, en tant que «société de base»⁽⁷¹⁾, générera des «bénéfices comptables excédentaires» sous la forme de synergies et d'économies d'échelle⁽⁷²⁾. La décision anticipée indique également que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR «prévoit la possibilité de bénéficier unilatéralement (au moyen d'une décision anticipée) d'une exonération d'impôt des bénéfices excédentaires, à savoir les bénéfices que l'entité belge d'un groupe n'aurait pas pu générer de manière autonome mais qui résultent de synergies et de décisions au sein du groupe»⁽⁷³⁾.
- (88) Selon la décision anticipée, cette exonération doit être déterminée comme la différence entre: i) l'EBIT que Trane, en tant que «société de base», devrait générer suivant l'approche décrite au considérant (85); et ii) l'EBIT qu'elle devrait générer si elle était indépendante du Groupe auquel elle appartient⁽⁷⁴⁾. Pour déterminer ce dernier, la décision anticipée applique une fois de plus la MTMN, cette fois avec Trane comme partie testée et sans identifier une quelconque transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».
- (89) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décision anticipée semble affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application⁽⁷⁵⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.
- (90) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices «[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques». Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué⁽⁷⁶⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable de Trane, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.

⁽⁷¹⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme «société de base». Le paragraphe 9.2 de ces principes introduit le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonnier pour le donneur d'ordre mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁷²⁾ Décision anticipée, points 69 à 71.

⁽⁷³⁾ Décision anticipée, point 55.2.

⁽⁷⁴⁾ Décision anticipée, points 82.5 et 84.5.

⁽⁷⁵⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.» Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]».

⁽⁷⁶⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

- (91) La décision anticipée affirme également que les «bénéfices excédentaires» exonérés peuvent être conceptualisés comme une licence intragroupe fictive accordée par le Groupe dans son ensemble à la société de base pour utiliser les «actifs incorporels organisationnels»⁽⁷⁷⁾. La décision anticipée ne définit toutefois pas précisément le contenu ni la forme de ces prétendus actifs incorporels⁽⁷⁸⁾. La Commission fait observer que la manière appropriée de traiter les bénéfices tirés d'actifs incorporels au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à identifier, à étayer et à délimiter de façon appropriée ces actifs incorporels; ii) à réaliser une analyse détaillée des caractéristiques et des facteurs de comparabilité des transactions contrôlées correspondantes faisant intervenir ces actifs incorporels⁽⁷⁹⁾, et iii) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées de telle sorte que leurs conditions correspondent à celles de transactions de pleine concurrence⁽⁸⁰⁾. Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Cette dernière n'identifie aucun actif incorporel concret transféré à Trane ou mis à sa disposition par une société associée du Groupe, et encore moins les transactions ou modalités faisant intervenir de tels actifs incorporels, ni n'indique de quelle manière ces transactions ou modalités devraient être rémunérées conformément au principe de pleine concurrence.
- (92) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels⁽⁸¹⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent⁽⁸²⁾, ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux⁽⁸³⁾.
- (93) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la réorganisation d'entreprise prévue, sans déterminer clairement quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de l'augmentation de rentabilité et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par Trane, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (94) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée⁽⁸⁴⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés⁽⁸⁵⁾.

⁽⁷⁷⁾ Décision anticipée, point 57.

⁽⁷⁸⁾ La Commission fait observer que, indépendamment des «actifs incorporels organisationnels», les prétendues synergies renvoient en partie à des éléments qui peuvent, dans certaines circonstances, être considérés comme des actifs incorporels (tels que le savoir-faire). En tout état de cause, la décision anticipée n'analyse pas ces éventuels actifs incorporels de manière plus approfondie que les prétendus «actifs incorporels liés à l'organisation industrielle».

⁽⁷⁹⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 6.13 et 6.14, qui expliquent que l'application du principe de pleine concurrence à des actifs incorporels nécessite l'application de la méthode prescrite dans ces mêmes principes, ce qui suppose, entre autres, une identification des transactions sous-jacentes et une analyse de comparabilité détaillée.

⁽⁸⁰⁾ Voir le paragraphe 6.1 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, qui explique que les lignes directrices de l'OCDE applicables aux biens incorporels servent à déterminer «si les conditions convenues ou imposées dans des transactions entre entreprises associées qui font intervenir des biens incorporels sont conformes au principe de pleine concurrence».

⁽⁸¹⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁸²⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁸³⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁸⁴⁾ Décision anticipée, point 100.

⁽⁸⁵⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (92)].

- (95) En tout état de cause, même si la réorganisation prévue devait engendrer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle et même si les actions concertées et délibérées, les sociétés du groupe qui exécutent ces actions et les transactions contrôlées entre ces parties du groupe avaient été correctement identifiées (ce qui n'est pas le cas), la décision anticipée semble indiquer que ces bénéfices devraient être (ré)attribués à Trane. Plus précisément, la décision anticipée indique que «[l]es vecteurs de valeur les plus importants sont liés aux fonctions stratégiques et d'encadrement supérieur, dont la grande majorité incomberont à [Trane] après la restructuration prévue»⁽⁸⁶⁾. Cela indique que toute rentabilité supplémentaire engendrée par la réorganisation du Groupe découle des contributions de Trane en Belgique et a donc été enregistrée à juste titre dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (96) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (83), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable de Trane pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Trane entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*
- (97) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (66) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée⁽⁸⁷⁾.
- (98) Au considérant (74), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (75), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (99) Aux considérants (80) à (96), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Trane, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à Trane une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.
- 4.5.3.2. *Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt*
- (100) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (68) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent Trane de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (89).
- (101) En effet, en permettant à Trane d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».

⁽⁸⁶⁾ Décision anticipée, point 49.

⁽⁸⁷⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

- (102) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Trane de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽⁸⁸⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (103) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Trane de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (104) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Trane de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable de Trane à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (85). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (105) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Trane de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (106) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽⁸⁹⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽⁹⁰⁾.
- (107) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Trane, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (108) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽⁹¹⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.

⁽⁸⁸⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

⁽⁸⁹⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁹⁰⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

⁽⁹¹⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 52.

- (109) Premièrement, comme expliqué aux considérants (80) à (83), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable de Trane qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.
- (110) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (84) à (96), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Trane et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (111) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (112) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (113) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à Trane sous la forme d'une exonération fiscale.
- (114) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales»⁽⁹²⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels⁽⁹³⁾.
- (115) En l'espèce, Trane fait partie du Groupe. En outre, la Commission part du principe que c'est le Groupe qui a décidé de mettre en place une structure d'entreprise centralisée, avec Trane en tant que «société de base»⁽⁹⁴⁾, en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (116) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées⁽⁹⁵⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le Groupe, en plus de Trane, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

⁽⁹²⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽⁹³⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

⁽⁹⁴⁾ Le point 74 de la décision anticipée le confirme: «[...] En effet, la décision de procéder à une restructuration opérationnelle créant des synergies et d'autres "actifs incorporels organisationnels" a clairement été prise par le Groupe (et non pas, dès lors, par Trane BVBA seule). [...]»

⁽⁹⁵⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

4.7. Illégalité de l'aide

- (117) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification)⁽⁹⁶⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension)⁽⁹⁷⁾. L'article 1^{er}, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (118) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (119) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE⁽⁹⁸⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE⁽⁹⁹⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide⁽¹⁰⁰⁾.
- (120) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à Trane et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.
- (121) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question⁽¹⁰¹⁾.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que la décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» accordée à Trane BVBA par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de cette décision anticipée ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels de Trane BVBA relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur la décision anticipée pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés de Trane BVBA pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par la décision anticipée susmentionnée ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés à la décision anticipée ou présentés en lien avec celles-ci;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

⁽⁹⁶⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽⁹⁷⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽⁹⁸⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽⁹⁹⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽¹⁰⁰⁾ Affaire T-68/03, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission*, EU:T:2007:253, point 34.

⁽¹⁰¹⁾ Affaire T-308/11, *Eurallumina/Commission*, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au *Journal officiel de l'Union européenne*. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du *Journal officiel de l'Union européenne*, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016")⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Trane BVBA ("Trane") ontving een ruling inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigden in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van Trane teruggevorderd.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie")⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de ruling die aan Trane is afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigden van de omstreden maatregelen

- (5) Trane is gevestigd in Zaventem, België, en maakt deel uit van de Ingersoll Rand groep ("de Groep"), een gediversifieerde industriële groep die producten, diensten en oplossingen levert om i) de luchtkwaliteit in woonhuizen en andere gebouwen te verbeteren, ii) voedsel en andere snel bedervende goederen te transporteren en te beschermen, iii) huizen en commerciële gebouwen te beveiligen, en iv) de industriële productiviteit en efficiëntie te verhogen. De Groep verwachtte in 2009 een mondiale jaarlijkse omzet van ongeveer 13 miljard USD te realiseren en had wereldwijd 60 000 mensen in dienst, waarvan 10 500 in de regio Europa, het Midden-Oosten, Afrika en India ("EMAIR"). Binnen de EMAIR is de Groep in vier sectoren onderverdeeld, waaronder de sector Air Conditioning Systems and Services ("TCS"). Deze sector produceert en verkoopt verwarmings-, ventilatie- en airconditioning-systemen ("HVAC") voor het verbeteren van de luchtkwaliteit in huizen en gebouwen.
- (6) In 2008 heeft de Groep Trane Inc., een wereldleider in systemen, diensten en oplossingen voor de controle van het binnenhuisklimaat, overgenomen. Binnen de Trane-groep treedt Trane sinds 2007 op als de verkoop principaal voor Europa voor de commerciële HVAC-markt, terwijl Trane SA, een Zwitserse verbonden onderneming, optreedt als de verkoop principaal voor de regio Midden-Oosten, Afrika en India. Nadat de Groep Trane in 2008 had overgenomen, zijn zowel Trane als Trane SA in de TCS-sector van de Groep geïntegreerd⁽³⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde ruling en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van Trane die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan Trane een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend.

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Alle gegevens komen uit de ruling, zoals gedefinieerd in punt (7).

- Op 22 december 2009 heeft Trane een ruling inzake “overwinst” verkregen met betrekking tot een interne herstructurering, die de periode van vijf jaar van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2014 bestrijkt (“de ruling”) ⁽⁴⁾. In de ruling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen (“de Rulingcommissie”) beslist dat [40-60] % van de werkelijke winst vóór rente en belastingen (Earnings Before Interest and Taxes, afgekort EBIT) ⁽⁵⁾ van Trane op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (“WIB 92”) in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als “overwinst” (ook “excessieve winst” genoemd). In de ruling was tevens bepaald dat Trane een operationele marge van ten minste [2-2,5] % van haar werkelijke omzet diende te realiseren. Indien de operationele marge van Trane na de toepassing van de vrijstelling van de “excessieve winst” lager zou zijn dan [2-2,5] %, moet die vrijstelling derhalve worden aangepast om ervoor te zorgen dat die marge wordt gerealiseerd.

2.2.1. De verrichting waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) In de ruling wordt het plan van de Groep beschreven om na de overname van Trane Inc. zijn TCS-sector te herstructureren met het oog op operationele en financiële optimalisatie. Daartoe zullen alle met de TCS-sector verband houdende managementfuncties en handelsstromen in Trane in België worden gecentraliseerd en geconcentreerd. Als gevolg daarvan zal Trane, naast haar huidige rol als principaal voor de Europese regio, ook de rol van Trane SA als verkoop principaal voor de regio Midden-Oosten, Afrika en India op zich nemen. Daarmee zal Trane de “principaal” of “base company” van de gehele TCS-sector van de Groep in de EMAIR worden ⁽⁶⁾. Meer in het bijzonder geldt dat in dit “central entrepreneur”-model: ⁽⁷⁾
- Trane zal optreden als de principaal verantwoordelijk voor de strategische beslissingen, het strategisch management en de strategische risico's voor de EMAIR-activiteiten die met de belangrijkste value drivers van de TSC-sector verband houden: ontwikkeling van een verkoopsnetwerk, supply chain management, naverkoopdiensten, strategisch marketingmanagement, productkarakteristieken, productie, aankoop, merkontwikkeling en business intelligentie- en informatiesystemen;
 - verbonden toll manufacturers gevestigd in Europa en verbonden full-fledged manufacturers gevestigd buiten Europa (bv. Egypte en de Verenigde Staten) namens Trane productieactiviteiten zullen verrichten, terwijl de producten van Trane zullen worden verdeeld via (niet-)Europese verbonden distributeurs met beperkt risico en andere distributeurs, agenten en commissionairs gevestigd in diverse landen verspreid over de hele wereld. Trane zal haar producten ook direct op de markt aan derden verkopen.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “overwinst”

- (9) De ruling beschrijft de beprijzing van intragroepstransacties tussen Trane en de productie- en distributie-entiteiten van de Groep binnen het nieuwe gecentraliseerde business model. De ruling beschrijft met name het volgende:
- het feit dat Trane in het nieuwe business model als “base company” voor de belangrijkste functies verantwoordelijk is en de meeste risico's draagt, terwijl de toll manufacturers en distributeurs met beperkt risico van de Groep routinefuncties uitoefenen ten behoeve van Trane;
 - het gebruik van de cost-plusmethode voor de vergoeding van de transacties tussen Trane en toll manufacturers;
 - het gebruik van ofwel de methode van de vergelijkbare vrijmarktprijs (Comparable Uncontrolled Price, afgekort CUP), ofwel de cost-plusmethode voor de vergoeding van de transacties tussen Trane en andere producenten (full-fledged manufacturers), afhankelijk van de functionele analyse en de in het buitenland toepasselijke wetgeving;
 - het gebruik van de Transactional Net Margin Method (“TNMM”) voor de vergoeding van de transacties tussen Trane en distributie-entiteiten met beperkt risico, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij;
 - het gebruik van ofwel de resale-pricemethode, ofwel de TNMM voor de vergoeding van sommige van de niet-Europese distributie-entiteiten, afhankelijk van de functionele analyse en de in het buitenland toepasselijke wetgeving.

In de ruling worden de resultaten van de toepassing van deze methoden voor het bepalen van de vergoeding van de intragroepstransacties van Trane niet gekwantificeerd en wordt ook het zakelijke karakter van de vergoedingen niet uitdrukkelijk gevalideerd. De ruling bevat echter evenmin een indicatie dat de door Trane gesloten intragroepstransacties niet volgens zakelijke voorwaarden zijn aangegaan en neemt derhalve impliciet aan dat er van een zakelijke beprijzing van deze transacties sprake is.

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 900.417 van 22 december 2009, gericht aan Trane.

⁽⁵⁾ Als gevolg van een schrijffout stond aanvankelijk in paragraaf 110 van de ruling dat [40-60] % van de nettoverkoop van Trane mocht worden vrijgesteld. Bij een avenant van 20 april 2010 werd dit gewijzigd in [40-60] % van de EBIT van Trane.

⁽⁶⁾ Ruling, paragraaf 13.

⁽⁷⁾ Ruling, paragrafen 40 tot en met 54.

- (10) De ruling voert aan dat “[e]r kan worden verwacht dat de reorganisatie-initiatieven de Trane-sector in staat zullen stellen om meerwinsten (“excess profits”) te realiseren in vergelijking met de winsten gerealiseerd door onafhankelijke entrepreneurs”.⁽⁸⁾,⁽⁹⁾ Volgens de ruling komt dat omdat de invoering van het gecentraliseerde business model zal leiden tot synergie-effecten en andere schaalvoordelen waarvan de Groep als geheel zal profiteren⁽¹⁰⁾. De ruling bestempelt dit als zogenaamde unieke “organizationele immateriële activa”⁽¹¹⁾, wat de aftrek rechtvaardigt van een notionele vergoeding die de “central entrepreneur” verschuldigd is voor het gebruik van deze activa⁽¹²⁾. De ruling vervolgt dat wanneer in deze zaak “de meerwinsten die voortvloeien uit synergie-effecten en schaalvoordelen aan de Belgische base company van Trane EMAIR toegewezen worden, [...] dit tot gevolg [zal] hebben dat de base company excessieve boekhoudkundige winst in haar resultatenrekening heeft”⁽¹³⁾.
- (11) De ruling stelt vervolgens dat de bovengenoemde “excessieve boekhoudkundige winsten”, d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergie-effecten en schaalvoordelen, kunnen worden vastgesteld als het verschil tussen⁽¹⁴⁾:
- (i) de met de TCS-sector verband houdende winst die Trane zal realiseren en in haar jaarrekening zal opnemen; en
 - (ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke winst voor de “central entrepreneur”-functies van Trane die met de TCS-sector verband houden.
- Het onder i) bedoelde bedrag vertegenwoordigt de boekhoudkundige winst van Trane, d.w.z. de totale omzet die uit haar verkoopactiviteiten in de TCS-sector voortvloeit, waarop zowel de zakelijke kosten van de verkochte goederen (Costs Of Goods Sold, afgekort COGS)⁽¹⁵⁾, de eigen operationele kosten van Trane, als de jaarlijkse afschrijvingskosten van bepaalde eerder verworven goodwill in mindering worden gebracht⁽¹⁶⁾. Het onder ii) bedoelde bedrag wordt bepaald op grond van een verrekenprijsanalyse waarbij wordt gebruikgemaakt van de TNMM, met Trane als de minst complexe, geteste partij, als gevolg waarvan haar vermeende “aangepaste” zakelijke winst wordt gebenchmarkt op een operationele marge van [2-2,5] % (d.w.z. haar operationele winst zou gelijk moeten zijn aan [2-2,5] % van de omzet/inkomsten)⁽¹⁷⁾.
- (12) Op basis van de gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2008 tot en met 2013 wordt in de ruling bepaald dat de jaarlijkse “excess profit” die Trane van belasting mag vrijstellen, [40-60] % bedraagt van de jaarlijkse EBIT van Trane in die jaren.
- (13) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van “overwinst” door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995⁽¹⁸⁾. Zij verwijst vervolgens naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de “meerwinst” in de winst moet worden opgenomen⁽¹⁹⁾.

⁽⁸⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “base company” niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁹⁾ Ruling, paragraaf 69.

⁽¹⁰⁾ Ruling, paragraaf 71.1.

⁽¹¹⁾ Zie ook paragraaf 70 van de ruling: “Verwacht wordt dat belangrijke organizationele immateriële activa en concurrentievoordelen zullen voortvloeien uit [...] de centralisatie van de organisatie en van de supply chain [...]; verscheidene sectoroverschrijdende synergieën met groei tot gevolg [...]; herstructurering van de balans [...]”. Volgens paragraaf 65 van de ruling zijn deze “organizationele immateriële activa” sectoroverschrijdende synergieën (zoals globale aankoopcontracten, gezamenlijke marketing- en verkoopstrategieën), het sectoroverschrijdend delen van bedrijfs- en financiële infrastructuur, gecentraliseerde ondersteunende diensten (zoals juridische en financiële diensten), geconsolideerde managementfuncties en gecentraliseerde strategische commerciële diensten.

⁽¹²⁾ Ruling, paragraaf 57. In de ruling wordt melding gemaakt van een notionele vergoeding voor de licentie die “berekend is op basis van de omzet”, wat vergelijkbaar lijkt met een notionele royalty.

⁽¹³⁾ Ruling, paragraaf 71.2.

⁽¹⁴⁾ Ruling, paragrafen 72, 82.5 en 84.5.

⁽¹⁵⁾ In de COGS zullen de verschillen in het toepasselijke supplychainmodel tot uiting komen. De kosten zullen hoger zijn wanneer de goederen bij full-fledged manufacturers worden aangekocht, terwijl zij lager zullen uitvallen wanneer op toll manufacturers een beroep wordt gedaan, waarmee deze kosten de verschillen in ondernemersrisico weerspiegelen. In de ruling wordt er in beide gevallen van uitgegaan dat deze kosten zakelijke voorwaarden reflecteren (zie punt (9)).

⁽¹⁶⁾ Ruling, paragraaf 80.

⁽¹⁷⁾ Ruling, paragrafen 81 tot en met 84. De routinewinst van Trane werd gebenchmarkt door toepassing van de TNMM volgens twee modellen. Bij model 1 werd de winstgevendheid van Trane vergeleken met die van andere geconsolideerde groepen die op soortgelijke markten als die van Trane actief zijn en die zowel productie- als distributieactiviteiten ontplooiën. Na bepaalde aanpassingen werd de zakelijke routinewinst gebenchmarkt op een operationele marge van [2,5-3] %. Bij model 2 werd de winstgevendheid van Trane vergeleken met die van andere geconsolideerde groepen die in dezelfde sector als Trane actief zijn maar die als handelsonderneming optreden (d.w.z. dat zij geen productieactiviteiten verrichten). Na bepaalde aanpassingen werd deze zakelijke routinewinst gebenchmarkt op een operationele marge van [1,5-2] %. Het eindresultaat van een operationele marge van [2-2,5] % is het gemiddelde van de uitkomsten volgens de twee modellen.

⁽¹⁸⁾ Ruling, paragraaf 100.

⁽¹⁹⁾ Ruling, paragrafen 98 en 101.

- (14) De ruling verklaart dat Trane een bedrag gelijk aan [40-60] % van haar jaarlijkse EBIT voor een periode van vijf jaar in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen, op voorwaarde dat i) Trane een operationele marge van ten minste [2-2,5] % van haar werkelijke omzet realiseert, en ii) noch de activiteiten van Trane, noch de omstandigheden waarin deze worden uitgeoefend, betekenisvol wijzigen ⁽²⁰⁾. De ruling kan worden gewijzigd of verlengd voor zover daartoe een nieuwe aanvraag wordt ingediend ⁽²¹⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. *De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting*

- (15) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (16) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (17) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (18) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. *De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92*

- (19) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽²²⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

⁽²⁰⁾ Ruling, paragrafen 110, 111 en 115.

⁽²¹⁾ Ruling, paragraaf 114.

⁽²²⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

- (20) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“het OESO-modelbelastingverdrag”). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast (“dubbelbelastingverdrag”).
- (21) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (“EU-Arbitrageverdrag”) of van een dubbelbelastingverdrag.
- (22) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijsregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetenen vennootschappen.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (23) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (“de memorie van toelichting”) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ⁽²³⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 “gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen” ⁽²⁴⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat “[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[s]luit bij de internationaal aanvaarde norm” ⁽²⁵⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist ⁽²⁶⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (24) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (25) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als “multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (26) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 (“de circulaire”), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing ⁽²⁷⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.

⁽²³⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽²⁴⁾ Ibid., blz. 7: “Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm's length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.”

⁽²⁵⁾ Ibid., blz. 9: “Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm.”

⁽²⁶⁾ Ibid., blz. 5-6. “Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt.”

⁽²⁷⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

- (27) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.
- (28) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing⁽²⁸⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

2.3.1.4. De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”

- (29) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005⁽²⁹⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (30) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking⁽³⁰⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (31) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (32) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings⁽³¹⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken

- (33) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten⁽³²⁾.

⁽²⁸⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

⁽²⁹⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽³⁰⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽³¹⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³²⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

- (34) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

- (35) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (36) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings⁽³³⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (37) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“OESO”) biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen”) ⁽³⁴⁾, beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (38) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (39) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld ⁽³⁵⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen ⁽³⁶⁾. Dit wordt het “zakelijkheidsbeginsel” genoemd.

⁽³³⁾ Zie voetnoot 22.

⁽³⁴⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017”). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010”) en 1995 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995”).

⁽³⁵⁾ Zie paragraaf 6 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽³⁶⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

- (40) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.
- (41) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽³⁷⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (42) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

“The arm’s length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (43) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽³⁸⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽³⁹⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽⁴⁰⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (44) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (45) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:
- Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezetene belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽⁴¹⁾.

⁽³⁷⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽³⁸⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁹⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁰⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴¹⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” [“[Indien] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)]

- Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezet is in de andere overeenkomstsluitende Staat⁽⁴²⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing⁽⁴³⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (46) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de CUP; ii) de cost-plusmethode; iii) de resale-pricemethode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁽⁴⁴⁾.
- (47) Volgens de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen is de CUP-methode een “directe” verrekenprijsmethode⁽⁴⁵⁾. Bij deze methode wordt een vergelijking gemaakt van de prijs en de andere voorwaarden die overeengekomen zijn voor de overdracht van goederen of diensten in een intragroeptransactie met de prijs en de andere voorwaarden die overeengekomen zijn voor de overdracht van goederen of diensten in vergelijkbare vrijemarkttransacties (d.w.z. transacties tussen niet-gelieerde ondernemingen) die onder vergelijkbare omstandigheden zijn uitgevoerd⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴²⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” [“Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

⁽⁴³⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽⁴⁴⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

⁽⁴⁵⁾ OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 2.7: “Where it is possible to locate comparable uncontrolled transactions, the CUP Method is the most direct and reliable way to apply the arm’s length principle. Consequently, in such cases the CUP Method is preferable over all other methods.” [“Wanneer het mogelijk is vergelijkbare vrijemarkttransacties te lokaliseren, is de CUP-methode de meest directe en betrouwbare wijze om het zakelijkheidsbeginsel toe te passen. In dergelijke gevallen geniet de CUP-methode bijgevolg de voorkeur boven alle andere methoden.” (vertaling Commissie)]. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 2.14 en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 2.15.

⁽⁴⁶⁾ OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 2.7: “Following the principles in Chapter I, an uncontrolled transaction is comparable to a controlled transaction (i.e. it is a comparable uncontrolled transaction) for purposes of the CUP method if one of two conditions is met: a) none of the differences (if any) between the transactions being compared or between the enterprises undertaking those transactions could materially affect the price in the open market; or, b) reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the material effects of such differences” [“Volgens de beginselen in hoofdstuk I is een vrijemarkttransactie voor de toepassing van de CUP-methode vergelijkbaar met een verbonden transactie (d.w.z. het is een vergelijkbare vrijemarkttransactie) als aan een van de volgende twee voorwaarden is voldaan: a) geen van de verschillen (als die er al zijn) tussen de vergeleken transacties of tussen de ondernemingen die deze transacties verrichten, kan de prijs in de open markt wezenlijk beïnvloeden; of b) er kunnen redelijk precieze correcties worden verricht om de wezenlijke effecten van die verschillen te elimineren.” (vertaling Commissie)]. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 2.14 en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 2.15.

- (48) Volgens de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen wordt bij de resale-pricemethode de resale price margin (de brutomarge op de wederverkoopprijs) van de wederverkoper in de verbonden transactie bepaald aan de hand van de resale price margin die dezelfde wederverkoper of een onafhankelijke onderneming verdient op in vergelijkbare vrijemarkttransacties aangekochte en verkochte artikelen ⁽⁴⁷⁾.
- (49) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties ⁽⁴⁸⁾.
- (50) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's ⁽⁴⁹⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties” ⁽⁵⁰⁾ uitoefent, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.
- (51) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij) ⁽⁵¹⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (52) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.

⁽⁴⁷⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

⁽⁴⁸⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrente bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

⁽⁴⁹⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁵⁰⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

⁽⁵¹⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen verrekenprijzen 2010.

- (53) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (54) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (55) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (56) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (57) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen⁽⁵²⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (58) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft Trane zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.
- (59) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd⁽⁵³⁾. Dankzij de ruling mocht Trane een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij Trane. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

⁽⁵²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (60) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, zij erop gewezen dat Trane deel uitmaakt van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, waaronder ook in verschillende lidstaten. Trane is verantwoordelijk voor strategische beslissingen en diensten met een hoge toegevoegde waarde welke met HVAC-systemen in de TSC-sector verband houden. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van Trane het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden⁽⁵⁴⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (61) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen⁽⁵⁵⁾. Voor zover de omstreden maatregelen Trane ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen Trane bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst⁽⁵⁶⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (62) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁵⁷⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen Trane een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

4.5.1. Voordeel

- (63) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁵⁸⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁵⁹⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁶⁰⁾.
- (64) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen Trane een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (9), beschrijft de ruling de beprijzing van intragroepstransacties tussen Trane en verbonden buitenlandse tegenpartijen van de Groep. Die verrekenprijsexercitie, die op diverse verrekenprijsmethoden is gebaseerd, leidt ertoe dat aan die tegenpartijen een vergoeding voor (zowel routinematige

⁽⁵⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁵⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁵⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rouse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵⁷⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

⁽⁵⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁵⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁶⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

als niet-routinematige) functies wordt toegekend afhankelijk van hun functioneel en risicoprofiel, terwijl de residuele winst van de bovengenoemde intragroepstransacties aan Trane wordt toegewezen. Die residuele winst wordt vervolgens in de jaarrekening van Trane opgenomen en vormt de basis voor haar EBIT.

- (65) Door de omstreden maatregelen mocht Trane een deel van haar EBIT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2014. Trane mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van Trane in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen Trane een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. *Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard*

- (66) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan Trane is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁶¹⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁶²⁾.
- (67) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.
- (68) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve ruingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen Trane een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

4.5.3. *Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen Trane ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen*

- (69) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden⁽⁶³⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten⁽⁶⁴⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen Trane bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (70) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen Trane bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat Trane daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (71) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen Trane bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

⁽⁶¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁶²⁾ Ibid.

⁽⁶³⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁶⁴⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

4.5.3.1. *Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe*

- (72) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt⁽⁶⁵⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst⁽⁶⁶⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.
- (73) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven)⁽⁶⁷⁾.
- (74) Door de omstreden maatregelen mag Trane een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.
- (75) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (17), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt⁽⁶⁸⁾.
- (76) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.

⁽⁶⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶⁶⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Dirk Andres/Commissie (“saneringsclausule”), C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁽⁶⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

⁽⁶⁸⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

- (77) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁶⁹⁾.
- (78) Zoals volgt uit punt (19), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals Trane) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
 - (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (79) In de punten (80) tot en met (96) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan Trane is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Trane, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.
- (a) *De vrijgestelde "overwinst" is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*
- (80) In de eerste plaats bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de "overwinst" die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van Trane wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.
- (81) In paragraaf 101 van de ruling wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals Trane.
- (82) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst "eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap". Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (83) Aangezien de ruling Trane toestaat een deel van haar geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Trane om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.
- (b) *De vrijgestelde "overwinst" komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen Trane en buitenlandse verbonden tegenpartijen*
- (84) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Trane, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde "overwinst" niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Trane en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.

⁽⁶⁹⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: "De "passende" correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het arm's length principe, zodat de verwijzing naar het arm's length principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder arm's length principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op "passende" wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt."

- (85) Zoals uitgelegd in punt (9), beschrijft de ruling de beprijzing van intragroepstransacties van Trane met andere vennootschappen van de Groep. Dit gebeurt door het verrichten van verrekenprijsanalyses waarbij wordt gebruikgemaakt van de CUP-methode, de cost-plusmethode, de resale-pricemethode of de TNMM. Wanneer van de laatstgenoemde drie methoden wordt gebruikgemaakt, worden de andere vennootschappen van de Groep als de minst complexe en dus de geteste partijen bij die transacties behandeld. Het resultaat van die analyses — die niet het voorwerp van dit besluit vormen — is dat voor die gelieerde vennootschappen een zakelijke vergoeding wordt vastgesteld⁽⁷⁰⁾. Het logische gevolg is dat de residuele winst die overblijft uit die verbonden transacties nadat die vennootschappen een zakelijke vergoeding hebben ontvangen, door Trane wordt behaald en in haar jaarrekening wordt opgenomen als zakelijke winst.
- (86) Dat gevolg is niet alleen logisch, op basis van de achterliggende gedachte van de toepassing van een indirecte verrekenprijsmethode, maar ook vanuit economisch perspectief. De meest complexe entiteit heeft op grond van haar niet-routinematige (d.w.z. unieke en waardevolle) bijdragen recht op het residuele rendement van die transacties, maar draagt ook het risico van een verlies ingeval de onderzochte gecombineerde transacties geen commercieel rendement genereren. Het begrip “residuele winst” is transactiespecifiek en verwijst naar de onderzochte specifieke verbonden transacties die winst genereren. De residuele winst is de winst die voortkomt uit een reeks gecombineerde transacties en die overblijft nadat de minst complexe partij (als geteste partij) voor haar routinefuncties is vergoed (ofwel met een brutomarge op de kosten, ofwel met een brutomarge op de verkopen, ofwel met een operationele marge). Voor zover voor de beprijzing van de intragroepstransacties van Trane voor een indirecte verrekenprijsmethode is gekozen, en voor zover de ruling die methode en de aanwijzing van die entiteit als “central entrepreneur” aanvaardt, is bijgevolg de residuele winst uit die transacties een onderdeel van haar zakelijke winst en wordt deze als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.
- (87) Niettemin wordt in de ruling aangevoerd dat als gevolg van de geplande herstructurering van de Groep, Trane, als “base company”⁽⁷¹⁾, “excessieve boekhoudkundige winst” zal genereren in de vorm van synergie-effecten en schaalvoordelen⁽⁷²⁾. Tevens wordt in de ruling gesteld dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 de mogelijkheid verleent “om unilateraal een belastingvrijstelling te verkrijgen (door middel van een voorafgaande beslissing) van de excessieve boekhoudkundige winst, i.e. de winst die de Belgische groepsentiteit niet had kunnen realiseren op een stand-alone basis maar welke het resultaat is van de synergieën en de beslissingen binnen de groep”⁽⁷³⁾.
- (88) De ruling voert aan dat die vrijstelling moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de EBIT die Trane, als “base company”, verwacht te behalen op grond van de in punt (85) beschreven benadering; en ii) de EBIT die zij zou mogen verwachten te behalen zonder deel uit te maken van een groter geheel⁽⁷⁴⁾. Om de laatstgenoemde EBIT te kunnen bepalen, past de ruling de TNMM nogmaals toe, maar dit keer met Trane als de geteste partij en zonder aan te geven welke verbonden transactie moet worden beprijsd, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstreden maatregelen vrijstellen van belasting als “overwinst”.
- (89) Anders dan door de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de ruling lijkt aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroepstransacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en

⁽⁷⁰⁾ Hoewel de ruling het zakelijke karakter van de vergoedingen niet valideert (zie paragraaf 113 van de ruling), bevat zij evenmin een indicatie dat de door Trane gesloten intragroepstransacties niet volgens zakelijke voorwaarden zijn aangegaan en neemt zij derhalve impliciet aan dat er van een zakelijke beprijzing van deze verbonden transacties sprake is.

⁽⁷¹⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “base company” niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁷²⁾ Ruling, paragrafen 69 tot en met 71.

⁽⁷³⁾ Ruling, paragraaf 55.2.

⁽⁷⁴⁾ Ruling, paragrafen 82.5 en 84.5.

in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel⁽⁷⁵⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.

- (90) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is beprijsd⁽⁷⁶⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van Trane te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden beprijsd of die worden beprijsd.
- (91) In de ruling wordt ook gesteld dat “de vrijstelling van de overwinst het verlenen van een notionele intragroepslicentie door de gehele groep aan de base company voor het gebruik van de organizationele immateriële activa [reflecteert]”⁽⁷⁷⁾. De ruling geeft echter geen exacte definitie van de inhoud of de vorm van dit zogenaamde immateriële actief⁽⁷⁸⁾. De Commissie merkt op dat de correcte manier om winst verkregen uit immateriële activa volgens het zakelijkheidsbeginsel te benaderen, bestaat uit: i) het identificeren, onderbouwen en juist afbakenen van dergelijke immateriële activa, ii) het uitvoeren van een gedetailleerde analyse van de kenmerken en vergelijkbaarheidsfactoren aangaande de betrokken verbonden transacties waarmee een dergelijk immaterieel actief is gemoeid⁽⁷⁹⁾, en iii) het aanpassen van de prijzen voor die verbonden transacties, zodat de voorwaarden daarvan overeenkomen met die in zakelijke transacties⁽⁸⁰⁾. Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling identificeert geen concreet immaterieel actief dat door een verbonden groepsvennootschap aan Trane wordt overgedragen of beschikbaar wordt gesteld, laat staan de transacties of regelingen waarmee een dergelijk immaterieel actief gemoeid is, of de wijze waarop die transacties of regelingen onder zakelijke voorwaarden zouden moeten worden vergoed.
- (92) Met betrekking tot het argument in de ruling dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa⁽⁸¹⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan⁽⁸²⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben

⁽⁷⁵⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]”].

⁽⁷⁶⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁷⁷⁾ Ruling, paragraaf 57.

⁽⁷⁸⁾ De Commissie merkt op dat, los van de “organizationele immateriële activa”, de vermeende synergieën ten dele ook betrekking hebben op elementen die, onder bepaalde omstandigheden, als immateriële activa kunnen worden aangemerkt (zoals knowhow). In de ruling wordt hoe dan ook geen verdere analyse verricht van deze mogelijke immateriële activa, net zomin als van de zogenaamde “organizationele immateriële activa”.

⁽⁷⁹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 6.13 en 6.14, waarin wordt uitgelegd dat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op immateriële activa de toepassing vereist van de in diezelfde richtlijnen voorgeschreven methodologie, welke onder meer een vaststelling van de onderliggende transacties en een gedetailleerde vergelijkbaarheidsanalyse omvat.

⁽⁸⁰⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 6.1, waarin wordt uitgelegd dat moet worden getracht vast te stellen “whether the conditions made or imposed in transactions between associated enterprises involving intangible property reflect arm’s length transactions” [“of de voorwaarden die worden gesteld of opgelegd bij transacties tussen verbonden ondernemingen waarbij immateriële activa zijn betrokken, zakelijke transacties weerspiegelen” (vertaling Commissie)].

⁽⁸¹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁸²⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

ondernemen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen⁽⁸³⁾.

- (93) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling neemt eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten, zonder duidelijk vast te stellen welke doelbewuste gezamenlijke acties voor de toename van de winstgevendheid verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door Trane gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (94) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan⁽⁸⁴⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd⁽⁸⁵⁾.
- (95) Zelfs als de geplande reorganisatie tot winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen zou leiden en zelfs als de doelbewuste gezamenlijke acties, de vennootschappen van de groep die die acties uitvoeren en de verbonden transacties tussen die partijen van de groep naar behoren waren vastgesteld (quod non), lijkt de ruling hoe dan ook erop te wijzen dat die winst aan Trane zou moeten worden toegerekend. Meer in het bijzonder staat in de ruling dat “de belangrijkste value drivers gekoppeld zijn aan de strategische en topmanagementfuncties die, in het kader van de geplande herstructurering [...], voor het overgrote deel in [Trane] gelokaliseerd zullen worden”⁽⁸⁶⁾. Dit wijst erop dat alle extra winstgevendheid die door de reorganisatie van de Groep wordt gecreëerd, voortvloeit uit bijdragen van Trane in België en dus terecht in haar jaarrekening is opgenomen als zakelijke winst.
- (96) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (83), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Trane om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.
- (c) *De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van Trane leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen*
- (97) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (66) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld⁽⁸⁷⁾.
- (98) In punt (74) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (75), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.
- (99) De voorlopige conclusie van de punten (80) tot en met (96) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Trane, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting

⁽⁸³⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁸⁴⁾ Ruling, paragraaf 100.

⁽⁸⁵⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (92)).

⁽⁸⁶⁾ Ruling, paragraaf 49.

⁽⁸⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door Trane een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

4.5.3.2. *Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van "overwinst" is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen*

- (100) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (68) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen Trane selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (89) heeft betwist.
- (101) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door Trane toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als "overwinst" wordt beschouwd kunnen genereren.
- (102) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Trane selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake "overwinst" verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁸⁸⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (103) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Trane selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingengroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake "overwinst", aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (104) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Trane selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van Trane tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (85). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake "overwinst" verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (105) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen Trane selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

⁽⁸⁸⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingengroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake "overwinst" aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een "nieuwe situatie" aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

4.5.4. Objectieve rechtvaardiging

- (106) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁽⁸⁹⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁽⁹⁰⁾.
- (107) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Trane, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.
- (108) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁽⁹¹⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (109) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (80) en met (83), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van Trane dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.
- (110) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (84) tot en met (96), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Trane en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (111) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (112) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

⁽⁸⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁹⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

⁽⁹¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigen van die steun

- (113) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan Trane staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (114) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen”⁽⁹²⁾. Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁽⁹³⁾.
- (115) In dit geval is Trane deel van de Groep. Bovendien neemt de Commissie aan dat het de Groep was die besloot om een gecentraliseerd business model op te zetten, met Trane als “base company”⁽⁹⁴⁾, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon verkrijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (116) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert⁽⁹⁵⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Ingersoll Rand groep, naast Trane, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (117) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽⁹⁶⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽⁹⁷⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (118) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (119) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden⁽⁹⁸⁾ valt, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden⁽⁹⁹⁾ valt. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU⁽¹⁰⁰⁾ verenigbaar is met de interne markt.

⁽⁹²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽⁹³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽⁹⁴⁾ Dit wordt bevestigd door paragraaf 74 van de ruling: “[...] Het is immers zo dat de beslissing tot operationele herstructurering die synergie-effecten en andere “organizationele immateriële activa” zal creëren duidelijk een groepsbeslissing is (die dus niet genomen wordt door Trane BVBA op alleenstaande basis). [...]”.

⁽⁹⁵⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”.

⁽⁹⁶⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽⁹⁷⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU. Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

⁽⁹⁸⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽⁹⁹⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽¹⁰⁰⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

- (120) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan Trane en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (121) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden ⁽¹⁰¹⁾.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de ruling inzake “overwinst” die door België aan Trane BVBA is afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die ruling zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

- de jaarrekeningen van Trane BVBA voor de jaren waarin de ruling door die onderneming werd gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van Trane BVBA over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde ruling vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de ruling;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

⁽¹⁰¹⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53979 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von VF Europe****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/16)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussels
BELGIQUE/BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahme, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist

2008 erteilten die belgischen Steuerbehörden dem belgischen Unternehmen VF Europe BVBA (im Folgenden „VF Europe“) für die Steuerjahre 2010 bis 2014 einen Steuervorbescheid hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieses Steuervorbescheids wurde VF Europe für den Teil des Gewinns vor Zinsen und Steuern („EBIT“), den das Unternehmen eigenen Angaben zufolge als „Gewinnüberschuss“ aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Der Steuervorbescheid stützt sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahme

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahme nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahme VF Europe einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschafft, da die Nettofinanzlage des Unternehmens durch eine Einzelmaßnahme verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahme VF Europe einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschafft, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie VF Europe im Rahmen der Maßnahme eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird dem Unternehmen mit der Maßnahme im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit der Maßnahme Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von VF Europe durch die Maßnahme verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird VF Europe gegenüber allen anderen körperschaftssteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahme eine Besserstellung von VF Europe bewirkt, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftssteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahme und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahme erstellten jährlichen Steuererklärungen von VF Europe akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 zugunsten von VF Europe BVBA und der VF-Gruppe darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahme für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnte. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'une injonction de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. VF Europe BVBA («VF Europe») a bénéficié d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont récupéré les impôts impayés auprès de VF Europe.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» octroyées par la Belgique entre 2004 et 2014, y compris celle octroyée à VF Europe, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) VF Europe est basée à Bornem, en Belgique, et fait partie du groupe VF (le «Groupe»), le plus grand producteur mondial de jeans (avec des marques comme Lee, Wrangler, etc.) et le deuxième plus grand groupe de vêtements au monde (avec des marques comme Eastpak, Kipling, The North Face, Napapijri, Vans, etc.). Le Groupe exerce des activités dans le monde entier. En 2007, il réalisait un chiffre d'affaires annuel de plus de 7 milliards d'EUR.
- (6) VF Corporation est la société mère de VF Europe et est basée aux États-Unis. Fin 2007, VF Europe employait quelque 750 personnes à Bornem, en Belgique. Jusqu'en 2000, VF Europe était une simple entité d'achat et de vente pour la ligne d'activité «original jeans». Depuis lors, sa fonction a progressivement évolué et elle est devenue société donneuse d'ordre pour une partie du réseau de distribution paneuropéen du Groupe ⁽³⁾.

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part de la décision anticipée décrite ci-dessous et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par VF Europe sur la base de cette décision anticipée, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à VF Europe.

— Le 16 juillet 2008, VF Europe a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014 (la «décision anticipée») ⁽⁴⁾. Dans la décision anticipée, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que [50-70] % du bénéfice d'exploitation (en anglais earnings before interest and taxes ou «EBIT») réel de VF Europe pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»)

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Toutes les données proviennent de la décision anticipée telle que définie ci-dessous.

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 800.225 du 16 juillet 2008, adressée à VF Europe.

2.2.1. *L'opération pour laquelle la décision anticipée a été demandée*

- (8) La décision anticipée décrit le projet du Groupe de centraliser et de renforcer les fonctions entrepreneuriales au sein de VF Europe, qui agira en tant qu'«entrepreneur central». La décision anticipée mentionne à cet égard toute une série de nouveaux «vecteurs de bénéfice» résultant de cette réorganisation, notamment l'expansion des fonctions de logistique de VF Europe, le développement d'un nouveau centre de distribution, l'expansion de son rôle de donneur d'ordre pour certaines régions et une extension à certaines nouvelles régions non couvertes auparavant, la fourniture de plus de services interentreprises (informatique, comptabilité, finance) à un autre établissement donneur d'ordre du Groupe, une participation accrue au développement de produits, une expansion de son activité de détail en ouvrant des «magasins monomarchés» et des «magasins partenaires», la mise sur pied de plateformes B2B, ainsi que des investissements dans le commerce électronique. La décision anticipée indique que les bénéfices tirés de ces nouveaux vecteurs de bénéfice ne sont pas liés aux fonctions et aux risques existants de VF Europe, mais sont imputables aux synergies de groupe et constituent des «actifs incorporels organisationnels industriels»⁽⁵⁾.

2.2.2. *Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer*

- (9) La décision anticipée ne remet pas en cause et donc, suppose implicitement, que les prix appliqués par ou à VF Europe pour des services obtenus ou fournis ou pour des produits achetés ou vendus sont tous fixés aux conditions du marché, soit parce qu'ils sont appliqués par des tiers ou dérivés de tiers, soit parce qu'ils sont fondés sur la politique de prix de transfert appliquée au sein du Groupe aux transactions intragroupe. En tout état de cause, la décision anticipée n'indique nullement que les transactions intragroupe conclues par VF Europe n'ont pas été convenues dans des conditions de pleine concurrence.
- (10) La décision anticipée affirme que le fait de faire partie du Groupe permettra à VF Europe de générer des «bénéfices excédentaires» tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui découlent de la prévention de la duplication des fonctions et de processus opérationnels plus uniformes⁽⁶⁾. La décision anticipée affirme ensuite que les «bénéfices excédentaires» susmentionnés, à savoir les bénéfices imputables aux synergies et aux économies d'échelle, concernent la partie des bénéfices totaux de VF Europe qui sont imputables à sa nouvelle activité mentionnée au considérant (8).
- (11) La décision anticipée affirme ensuite que les «bénéfices excédentaires» susmentionnés, c'est-à-dire les bénéfices imputables aux synergies et aux économies d'échelle, peuvent être calculés comme la différence entre:
- (i) le bénéfice que VF Europe va réellement générer grâce à la nouvelle activité et enregistrer dans ses comptes annuels; et
 - (ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» pour tenir compte de la fonction d'«entrepreneur» de la nouvelle activité de VF Europe.

Le montant visé sous (i) représente la partie du bénéfice comptable de VF Europe imputable aux opérations énoncées au considérant (8). À cet égard, la décision anticipée suppose que [60-70] % du bénéfice comptable de VF Europe ont trait à l'activité existante et que [30-40] % de son bénéfice comptable aura trait à la nouvelle activité visée au considérant (8)⁽⁷⁾. En outre, la décision anticipée suppose qu'une partie de l'activité existante de VF Europe bénéficiera également des nouveaux vecteurs de bénéfice mentionnés au considérant (8), dans une mesure déterminée au moyen de la formule suivante: (ETP courants tels qu'escomptés en 2000 / ETP réels) x bénéfice comptable tiré de l'activité existante⁽⁸⁾. Le montant visé au point (ii) est déterminé en effectuant une analyse des prix de transfert en utilisant la MTMN, en prenant VF Europe comme partie testée la moins complexe; il en résulte que le bénéfice de pleine concurrence «ajusté» pour la nouvelle activité est évalué à une marge d'exploitation de [3-5] % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait être égal à [3-5] % des ventes/recettes)⁽⁹⁾.

- (12) En se fondant sur les montants prévisionnels du Groupe pour les années 2010 à 2014, la décision anticipée fixe les «bénéfices excédentaires» annuels à exonérer à [50-70] % de l'EBIT réel de VF Europe pendant ces années⁽¹⁰⁾. La décision anticipée accepte un mécanisme de correction de l'EBIT sur la base duquel les «bénéfices excédentaires» doivent être déterminés lorsque VF Europe accorde à ses clients des remises qui sont comptabilisées comme des dépenses⁽¹¹⁾. Le pourcentage réel de «bénéfices excédentaires» à exonérer sera déterminé sur une base annuelle en appliquant le pourcentage accepté par la décision anticipée (à savoir [50-70] %) à l'EBIT, déduction faite de la correction financière⁽¹²⁾.
- (13) La décision anticipée justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995⁽¹³⁾, ainsi qu'à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR⁽¹⁴⁾.

⁽⁵⁾ Décision anticipée, points 29 à 32.

⁽⁶⁾ Décision anticipée, point 46.

⁽⁷⁾ Décision anticipée, points 33 et 34.

⁽⁸⁾ Décision anticipée, points 35 à 37.

⁽⁹⁾ Décision anticipée, points 39, 41 et 48.

⁽¹⁰⁾ Décision anticipée, point 42.

⁽¹¹⁾ Décision anticipée, point 43.

⁽¹²⁾ Décision anticipée, points 44 et 49.

⁽¹³⁾ Décision anticipée, point 51.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée, points 2, 14 à 22, 24, 45, 31 et 52.1.

- (14) La décision anticipée déclare que VF Europe est autorisée à exonérer un montant équivalent à [50-70] % de son EBIT annuel (déduction faite de la correction financière pour les remises accordées aux clients) de l'impôt sur les sociétés en Belgique pendant une période de cinq ans, avec la possibilité d'une nouvelle prolongation de cinq ans ⁽¹⁵⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (15) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (16) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de «toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci», et de «tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels».
- (17) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (18) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

- (19) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽¹⁶⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:

«[...], pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

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

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée, points 52.2 et 52.3.

⁽¹⁶⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

- (20) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).
- (21) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (22) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2°, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (23) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR ⁽¹⁷⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune» ⁽¹⁸⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement» ⁽¹⁹⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite ⁽²⁰⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (24) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (25) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (26) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée ⁽²¹⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.
- (27) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.

⁽¹⁷⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁸⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽¹⁹⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽²⁰⁾ Ibidem, p. 5-6. «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

⁽²¹⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

- (28) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif) ⁽²²⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

2.3.1.4. *Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»*

- (29) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005 ⁽²³⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.
- (30) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale ⁽²⁴⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demandaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (31) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (32) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées ⁽²⁵⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. *La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale*

- (33) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts ⁽²⁶⁾.
- (34) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.»

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

⁽²²⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays».

⁽²³⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²⁴⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁵⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁶⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

- (35) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (36) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées⁽²⁷⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

2.3.2. *Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert*

2.3.2.1. *Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*

- (37) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert»)⁽²⁸⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (38) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.
- (39) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes⁽²⁹⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence⁽³⁰⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (40) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.

⁽²⁷⁾ Voir la note de bas de page n° 16.

⁽²⁸⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

⁽²⁹⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³⁰⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

- (41) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus⁽³¹⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition internationale par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (42) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

- (43) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017⁽³²⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie⁽³³⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe⁽³⁴⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (44) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (45) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.
- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résidant sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable⁽³⁵⁾.
 - L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant⁽³⁶⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même

⁽³¹⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³²⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³³⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁴⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁵⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽³⁶⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif⁽³⁷⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.

- (46) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence⁽³⁸⁾.
- (47) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre⁽³⁹⁾.
- (48) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés⁽⁴⁰⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine»⁽⁴¹⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.

⁽³⁷⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽³⁸⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»

⁽³⁹⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs)». Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁽⁴⁰⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés) par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre». Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions». Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴¹⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

- (49) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée) ⁽⁴²⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (50) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (51) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (52) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.
- (53) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (54) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (55) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁴³⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (56) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. VF Europe, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.

⁽⁴²⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽⁴³⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

- (57) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues⁽⁴⁴⁾. La décision anticipée a permis à VF Europe d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès de VF Europe en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (58) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, VF Europe fait partie du Groupe VF, qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. VF Europe agit en tant que donneur d'ordre pour une partie du réseau de distribution paneuropéen du Groupe. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur de VF Europe est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union⁽⁴⁵⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (59) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes⁽⁴⁶⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent VF Europe de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère VF Europe d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence⁽⁴⁷⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

4.5. Avantage sélectif

- (60) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État⁽⁴⁸⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à VF Europe parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (61) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise⁽⁴⁹⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même⁽⁵⁰⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁴⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁴⁵⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

⁽⁴⁶⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁴⁷⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

⁽⁴⁸⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁴⁹⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁵⁰⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁵¹⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

- (62) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à VF Europe en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée suppose implicitement que les prix appliqués par ou à VF Europe pour des services obtenus ou fournis ou pour des produits achetés ou vendus sont tous fixés aux conditions du marché, soit parce qu'ils sont appliqués par des tiers ou dérivés de tiers, soit parce qu'ils sont fondés sur la politique de prix de transfert appliquée au sein du Groupe aux transactions intragroupe. En tout état de cause, la décision anticipée n'indique nullement que les transactions intragroupe conclues par VF Europe n'ont pas été convenues dans des conditions de pleine concurrence. La conséquence logique est que le bénéfice comptable tiré des transactions contrôlées et sur le marché libre de VF Europe revient à cette dernière et est enregistré dans ses comptes annuels et fournit la base de son EBIT.
- (63) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} septembre 2011 au 31 août 2016, VF Europe a été autorisée à exonérer une partie de son EBIT de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». VF Europe n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices de VF Europe, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à VF Europe, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

4.5.2. Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle

- (64) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à VF Europe au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁵²⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁵³⁾.
- (65) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».
- (66) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à VF Europe un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur de VF Europe par rapport à des entreprises comparables

- (67) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁵⁴⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁵⁵⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur de VF Europe par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (68) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur de VF Europe par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».

⁽⁵²⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; l'affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et l'affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁵³⁾ Ibidem.

⁽⁵⁴⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁵⁵⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

- (69) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur de VF Europe étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

4.5.3.1. *Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR*

- (70) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables⁽⁵⁶⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée⁽⁵⁷⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.
- (71) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujéti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition)⁽⁵⁸⁾.
- (72) Les mesures contestées permettent à VF Europe d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (73) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (17), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que «sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable»⁽⁵⁹⁾.
- (74) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (*des prix de transfert*).

⁽⁵⁶⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁵⁷⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU: C:2018:505, point 88: «L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁵⁸⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

⁽⁵⁹⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, n° 100, & RCJB, 2000, p. 525): «sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable».

- l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (des prix de transfert).
- (75) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁶⁰⁾.
- (76) Ainsi qu'il ressort du considérant (19), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme VF Europe) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (77) Aux considérants (78) à (91), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à VF Europe au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de VF Europe, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.
- (a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*
- (78) En premier lieu, rien n'indique, dans la décision anticipée, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par VF Europe ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. La décision anticipée accorde l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. La décision anticipée n'identifie même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que cette décision considère comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (79) À cet égard, la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire sur les «bénéfices excédentaires» indique qu'il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour VF Europe.
- (80) Le point 20 de la décision anticipée affirme que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, «fournit la base juridique pour l'octroi d'une correction fiscale unilatérale du bénéfice qu'une entreprise belge n'aurait pas généré si elle n'avait pas participé aux relations commerciales d'entreprises associées». Contrairement à ce qui est indiqué dans ce paragraphe, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés «sont également repris dans les bénéfices d'une autre société». L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.

⁽⁶⁰⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littera b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] À cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.»

- (81) Étant donné que la décision anticipée autorise VF Europe à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable de VF Europe pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (b) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre VF Europe et des contreparties associées étrangères.*
- (82) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de VF Europe, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre VF Europe et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.
- (83) Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée ne remet pas en cause et donc, suppose implicitement, que les prix appliqués par ou à VF Europe pour des services obtenus ou fournis ou pour des produits achetés ou vendus sont tous fixés aux conditions du marché, soit parce qu'ils sont appliqués par des tiers ou dérivés de tiers, soit parce qu'ils sont fondés sur la politique de prix de transfert appliquée au sein du Groupe aux transactions intragroupe. En tout état de cause, la mesure contestée n'indique nullement que les transactions intragroupe conclues par VF Europe n'ont pas été convenues dans des conditions de pleine concurrence. En conséquence, le bénéfice comptable de VF Europe, qui reflète le bénéfice tiré des transactions sur le marché libre aux conditions du marché et des transactions contrôlées aux conditions de pleine concurrence, est son bénéfice de pleine concurrence.
- (84) Néanmoins, la décision anticipée soutient qu'en raison de la centralisation des fonctions entrepreneuriales au sein de VF Europe, telle qu'exposée au considérant (8), VF Europe générera des «bénéfices excédentaires» sous la forme de synergies et d'économies d'échelle⁽⁶¹⁾. Elle soutient également que: «[L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR] permet à l'administration fiscale belge d'accorder effectivement unilatéralement une décision anticipée autorisant des entreprises belges à exclure de leur bénéfice imposable les bénéfices qui n'auraient pas été générés par l'entreprise belge (ou la succursale belge) s'il s'était agi d'une société indépendante, ne faisant donc pas partie d'un groupe international.»⁽⁶²⁾ Selon la décision anticipée, cette réduction doit être déterminée comme la différence entre: i) la part du bénéfice que VF Europe s'attend à générer qui est imputable à la nouvelle activité visée au considérant (8); et ii) le bénéfice qu'elle devrait générer grâce à cette nouvelle activité si elle était indépendante du Groupe auquel elle appartient⁽⁶³⁾. Pour déterminer ce dernier, la décision anticipée applique la MTMN avec VF Europe comme partie testée et sans identifier une quelconque transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».
- (85) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décision anticipée semble affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application⁽⁶⁴⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.

⁽⁶¹⁾ Décision anticipée, points 23, 24, 26 et 46.

⁽⁶²⁾ Décision anticipée, point 20.

⁽⁶³⁾ Décision anticipée, points 33, 34, 46 et 48.

⁽⁶⁴⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.» Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]».

- (86) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices «[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques». Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué ⁽⁶⁵⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable de VF Europe, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (87) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels ⁽⁶⁶⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent ⁽⁶⁷⁾, ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux ⁽⁶⁸⁾.
- (88) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite des nouvelles activités prévues, sans déterminer clairement dans quelle mesure ces activités augmenteraient effectivement la rentabilité du Groupe ⁽⁶⁹⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par VF Europe, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (89) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée ⁽⁷⁰⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés ⁽⁷¹⁾.
- (90) En tout état de cause, même si la réorganisation prévue devait engendrer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle et même si les actions concertées et délibérées, les sociétés du groupe qui exécutent ces actions et les transactions contrôlées entre ces parties du groupe avaient été correctement identifiées (ce qui n'est pas le cas), la décision anticipée semble indiquer que ces bénéfices devraient être (ré)attribués à VF Europe. Plus précisément, la décision anticipée affirme que: «VF Europe entend s'appuyer sur les fonctions existantes en Belgique, à savoir au sein de VF Europe bvba, et renforcer substantiellement et étendre ses activités liées à sa fonction entrepreneuriale. Ce renforcement et cette expansion des fonctions entrepreneuriales créeront des emplois supplémentaires et devraient encourager le Groupe VF à inclure des activités liées aux futures acquisitions dans les fonctions entrepreneuriales de VF Europe.» ⁽⁷²⁾ Cela indique que toute rentabilité supplémentaire engendrée par la centralisation des fonctions entrepreneuriales au sein de VF Europe, telle que décrite au considérant (8), découle des contributions de VF Europe en Belgique et a donc été enregistrée à juste titre dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (91) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (81), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable de VF Europe pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

⁽⁶⁵⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁶⁶⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁶⁷⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁶⁸⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁶⁹⁾ Par exemple, la décision anticipée n'indique pas quelles dépenses seraient réduites, ni quelles économies de coûts pourraient être générées, pas plus qu'elle n'indique comment les revenus seraient augmentés.

⁽⁷⁰⁾ Décision anticipée, point 51.

⁽⁷¹⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (87)].

⁽⁷²⁾ Décision anticipée, point 18.

(c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de VF Europe entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*

- (92) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (64) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée ⁽⁷³⁾.
- (93) Au considérant (72), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (73), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (94) Aux considérants (78) à (91), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de VF Europe, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à VF Europe une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

4.5.3.2. *Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt*

- (95) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (66) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent VF Europe de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (85).
- (96) En effet, en permettant à VF Europe d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (97) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent VF Europe de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» ⁽⁷⁴⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (98) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent VF Europe de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.

⁽⁷³⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

⁽⁷⁴⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

- (99) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent VF Europe de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable de VF Europe à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (83). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (100) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent VF Europe de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (101) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽⁷⁵⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽⁷⁶⁾.
- (102) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de VF Europe, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (103) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽⁷⁷⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (104) Premièrement, comme expliqué aux considérants (78) à (81), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable de VF Europe qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.

⁽⁷⁵⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁷⁶⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

⁽⁷⁷⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 52.

- (105) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (82) à (91), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre VF Europe et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (106) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (107) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (108) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à VF Europe sous la forme d'une exonération fiscale.
- (109) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales» ⁽⁷⁸⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels ⁽⁷⁹⁾.
- (110) En l'espèce, VF Europe fait partie du Groupe. En outre, la Commission part du principe que c'est le Groupe qui a décidé de centraliser les fonctions entrepreneuriales au sein de VF Europe, comme décrit au considérant (8), en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (111) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées ⁽⁸⁰⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le Groupe VF, en plus de VF Europe, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.7. Illégalité de l'aide

- (112) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification) ⁽⁸¹⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension) ⁽⁸²⁾. L'article 1^{er}, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (113) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

⁽⁷⁸⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽⁷⁹⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

⁽⁸⁰⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

⁽⁸¹⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽⁸²⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (114) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE ⁽⁸³⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE ⁽⁸⁴⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide ⁽⁸⁵⁾.
- (115) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à VF Europe et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.
- (116) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question ⁽⁸⁶⁾.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que la décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» accordée à VF Europe BVBA par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de cette décision anticipée ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels de VF Europe BVBA relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur la décision anticipée pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés de VF Europe BVBA pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par la décision anticipée susmentionnée ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés à la décision anticipée ou présentés en lien avec celles-ci;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au *Journal officiel de l'Union européenne*. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du *Journal officiel de l'Union européenne*, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

⁽⁸³⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽⁸⁴⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽⁸⁵⁾ Affaire T-68/03, *Olympiaki Aeroporoi Ypiresies/Commission*, EU:T:2007:253, point 34.

⁽⁸⁶⁾ Affaire T-308/11, *Eurallumina/Commission*, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016") ⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. VF Europe bvba ("VF Europe") ontving een ruling inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigten in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van VF Europe teruggevorderd.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie") ⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de ruling die aan VF Europe is afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigten van de omstreden maatregelen

- (5) VF Europe is gevestigd in Bornem, België, en maakt deel uit van de VF-groep ("de Groep"), 's werelds grootste producent van jeans (o.a. merken als Lee en Wrangler) en de op een na grootste kledinggroep (o.a. merken als Eastpak, Kipling, The North Face, Napapijri en Vans). De Groep is over de hele wereld actief. In 2007 bedroeg de omzet van de Groep meer dan 7 miljard USD.
- (6) De uiteindelijke moedermaatschappij van VF Europe is de in de Verenigde Staten gevestigde VF Corporation. Eind 2007 werkten er in Bornem, België, 750 mensen voor VF Europe. Tot 2000 fungeerde VF Europe als een koop-/verkoopentiteit voor de "original jeans"-activiteit. Sindsdien is VF Europe geleidelijk uitgegroeid tot principaal voor een deel van de bedrijfsactiviteit van de pan-Europese distributiestructuur van de Groep ⁽³⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde ruling en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van VF Europe die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan VF Europe een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend.

— Op 16 juli 2008 heeft VF Europe een ruling inzake "excessieve winst" verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie, die de periode van vijf jaar van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2014 bestrijkt ("de ruling") ⁽⁴⁾. In de ruling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen ("de Rulingcommissie") beslist dat [50-70] % van de werkelijke winst vóór rente en belastingen (Earnings Before Interest and Taxes, afgekort EBIT) van VF Europe op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ("WIB 92") in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als "overwinst" (ook "excessieve winst" genoemd).

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Alle gegevens komen uit de ruling, zoals hieronder gedefinieerd.

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 800.225 van 16 juli 2008, gericht aan VF Europe.

2.2.1. De verrichting waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) De ruling beschrijft het plan van de Groep om ondernemersfuncties te centraliseren en te versterken binnen VF Europe, die zal optreden als “central entrepreneur”. De ruling noemt in dat verband een reeks nieuwe “profit drivers” die voortvloeien uit die reorganisatie, waaronder de uitbreiding van de logistieke functies van VF Europe, de ontwikkeling van een nieuw distributiecentrum, de uitbreiding van de rol van VF Europe als principaal ten aanzien van bepaalde regio's, en een uitbreiding naar bepaalde nieuwe regio's die eerder niet werden bestreken, het verrichten van meer intragroepsdiensten (IT, boekhouding, financiën) voor een andere groepsprincipaal, grotere betrokkenheid bij productontwikkeling, een uitbreiding van haar kleinhandelsactiviteiten door het openen van “mono-brand shops” en “partnership stores”, de invoering van B2B-platforms en investeringen in e-handel. Volgens de ruling vloeit de winst die deze nieuwe “profit drivers” opleveren niet voort uit de bestaande functies en risico's van VF Europe, maar uit de groepssynergieën; zij vormen “industrial organizational intangibles” ⁽⁵⁾.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “overwinst”

- (9) In de ruling wordt niet in twijfel getrokken en derhalve impliciet aangenomen dat voor de ontvangen of verleende diensten en gekochte of geleverde producten door of aan VF Europe steeds marktconforme prijzen in rekening worden gebracht, ofwel omdat deze door derde partijen in rekening zijn gebracht dan wel van transacties met derde partijen zijn afgeleid, ofwel omdat deze zijn gebaseerd op het verrekenprijsbeleid dat binnen de Groep wordt gevolgd voor intragroepstransacties. In elk geval bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de door VF Europe gesloten intragroepstransacties niet onder zakelijke voorwaarden zijn overeengekomen.
- (10) De ruling stelt dat VF Europe door deel uit te maken van de Groep “excessieve winsten” kan genereren, dankzij synergie-effecten en schaalvoordelen, die voortvloeien uit het wegwerken van duplicatie van functies en het uniformiseren van bedrijfsprocessen ⁽⁶⁾. De ruling stelt vervolgens dat de voornoemde “excessieve winsten”, d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergie-effecten en schaalvoordelen, betrekking hebben op het deel van de totale winst van VF Europe dat voortvloeit uit haar nieuwe bedrijfsactiviteiten genoemd in punt (8).
- (11) De ruling stelt vervolgens dat de bovengenoemde “excessieve winsten”, d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergie-effecten en schaalvoordelen, kan worden vastgesteld als het verschil tussen:
- (i) de uit de nieuwe bedrijfsactiviteiten voortvloeiende winst die VF Europe daadwerkelijk zal genereren en in haar jaarrekening zal opnemen; en
 - (ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke winst voor de “entrepreneur”-functie van de nieuwe bedrijfsactiviteiten van VF Europe.

Het bedrag onder i) vertegenwoordigt het deel van de boekhoudkundige winst van VF Europe dat kan worden toegerekend aan de in punt (8) beschreven verrichtingen. Daarbij wordt in de ruling aangenomen dat [60-70] % van de boekhoudkundige winst van VF Europe betrekking zal hebben op bestaande bedrijfsactiviteiten en [30-40] % van haar boekhoudkundige winst betrekking zal hebben op de nieuwe bedrijfsactiviteiten beschreven in punt (8) ⁽⁷⁾. Voorts wordt in de ruling aangenomen dat ook een deel van de bestaande bedrijfsactiviteiten van VF Europe zullen profiteren van de nieuwe “profit drivers” genoemd in punt (8), voor de vaststelling waarvan de volgende formule wordt gebruikt: (aantal voltijdsequivalenten verwacht in 2000 / feitelijke totale aantal voltijdsequivalenten) x boekhoudkundige winst uit bestaande bedrijfsactiviteiten ⁽⁸⁾. Het bedrag onder ii) wordt bepaald op grond van een verrekenprijsanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, met VF Europe als de minst complexe, geteste partij, als gevolg waarvan een “aangepaste” zakelijke winst voor de nieuwe bedrijfsactiviteiten wordt gebenchmarkt op een operationele marge van [3-5] % (d.w.z. haar operationele winst zou gelijk moeten zijn aan [3-5] % van de omzet/inkomsten ⁽⁹⁾).

- (12) Op basis van de gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2010 tot en met 2014 wordt in de ruling bepaald dat de jaarlijkse “excessieve winst” die mag worden vrijgesteld, [50-70] % bedraagt van de werkelijke EBIT van VF Europe in die jaren ⁽¹⁰⁾. De ruling staat een mechanisme voor het corrigeren van de EBIT toe op basis waarvan de “overwinst” mag worden vastgesteld ingeval VF Europe afnemers kortingen toekent die als kosten worden geboekt ⁽¹¹⁾. Het feitelijke percentage “overwinst” dat mag worden vrijgesteld, wordt op jaarbasis vastgesteld door het bij de ruling vastgestelde percentage (nl. [50-70] %) toe te passen op de EBIT, verminderd met de financiële correctie ⁽¹²⁾.
- (13) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van “overwinst” door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 ⁽¹³⁾ alsook naar artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 ⁽¹⁴⁾.

⁽⁵⁾ Ruling, paragrafen 29 tot en met 32.

⁽⁶⁾ Ruling, paragraaf 46.

⁽⁷⁾ Ruling, paragrafen 33 en 34.

⁽⁸⁾ Ruling, paragrafen 35 tot en met 37.

⁽⁹⁾ Ruling, paragrafen 39 tot en met 41 en 48.

⁽¹⁰⁾ Ruling, paragraaf 42.

⁽¹¹⁾ Ruling, paragraaf 43.

⁽¹²⁾ Ruling, paragrafen 44 en 49.

⁽¹³⁾ Ruling, paragraaf 51.

⁽¹⁴⁾ Ruling, paragrafen 2, 14 tot en met 22, 24, 45, 31 en 52.1.

- (14) De ruling verklaart dat VF Europe een bedrag gelijk aan [50-70] % van haar jaarlijkse EBIT (verminderd met de financiële correctie voor de aan afnemers toegekende kortingen) voor een periode van vijf jaar in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen, met de mogelijkheid van verlenging voor een additionele periode van vijf jaar ⁽¹⁵⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (15) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (16) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (17) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (18) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92

- (19) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽¹⁶⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

⁽¹⁵⁾ Ruling, paragrafen 52.2 en 52.3.

⁽¹⁶⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?lang-uage=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

- (20) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling ("het OESO-modelbelastingverdrag"). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast ("dubbelbelastingverdrag").
- (21) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen ("EU-Arbitrageverdrag") of van een dubbelbelastingverdrag.
- (22) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijsregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetenen vennootschappen.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (23) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 ("de memorie van toelichting") geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92⁽¹⁷⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 "gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen"⁽¹⁸⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat "[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[sluit] bij de internationaal aanvaarde norm"⁽¹⁹⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist⁽²⁰⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (24) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (25) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als "multinationale groep van verbonden ondernemingen" geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (26) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ("de circulaire"), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing⁽²¹⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (27) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.

⁽¹⁷⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁸⁾ Ibid., blz. 7: "Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm's length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen."

⁽¹⁹⁾ Ibid., blz. 9: "Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm."

⁽²⁰⁾ Ibid., blz. 5-6: "Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt."

⁽²¹⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

- (28) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing⁽²²⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

2.3.1.4. *De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”*

- (29) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005⁽²³⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (30) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking⁽²⁴⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (31) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (32) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings⁽²⁵⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. *De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*

- (33) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten⁽²⁶⁾.
- (34) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

⁽²²⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

⁽²³⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²⁴⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁵⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van dinsdag 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁶⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

- (35) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (36) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings ⁽²⁷⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (37) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling ("OESO") biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ⁽²⁸⁾ ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen"), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (38) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (39) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld ⁽²⁹⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen ⁽³⁰⁾. Dit wordt het "zakelijkheidsbeginsel" genoemd.
- (40) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.

⁽²⁷⁾ Zie voetnoot 16.

⁽²⁸⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017"). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010") en 1995 ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995").

⁽²⁹⁾ Zie paragraaf 6 van de "preface" (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽³⁰⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

- (41) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽³¹⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (42) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

“The arm's length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (43) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽³²⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽³³⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽³⁴⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (44) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (45) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:

— Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽³⁵⁾.

⁽³¹⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽³²⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³³⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁴⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁵⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” [“[Indien] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)]

- Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezet is in de andere overeenkomstsluitende Staat⁽³⁶⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing⁽³⁷⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (46) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁽³⁸⁾.
- (47) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties⁽³⁹⁾.

⁽³⁶⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” [“Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

⁽³⁷⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽³⁸⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

⁽³⁹⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrente bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

- (48) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's ⁽⁴⁰⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties” uitoefent ⁽⁴¹⁾, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.
- (49) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij) ⁽⁴²⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (50) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (51) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (52) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (53) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (54) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

⁽⁴⁰⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴¹⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

⁽⁴²⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen verrekenprijzen 2010.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (55) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁴³⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (56) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft VF Europe zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.
- (57) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd ⁽⁴⁴⁾. Dankzij de ruling mocht VF Europe een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij VF Europe. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (58) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt VF Europe deel uit van de VF-groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. VF Europe treedt op als principaal voor een deel van de pan-Europese distributiestructuur van de Groep. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van VF Europe het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden ⁽⁴⁵⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (59) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen ⁽⁴⁶⁾. Voor zover de omstreden maatregelen VF Europe ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen VF Europe bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst ⁽⁴⁷⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

⁽⁴³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁴⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁴⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁴⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁴⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rousse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

4.5. Selectief voordeel

- (60) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁴⁸⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen VF Europe een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

4.5.1. Voordeel

- (61) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁴⁹⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁵⁰⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁵¹⁾.
- (62) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen VF Europe een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals is uitgelegd in punt (9), wordt in de ruling impliciet aangenomen dat voor de ontvangen of verleende diensten en gekochte of geleverde producten door of aan VF Europe steeds marktconforme prijzen in rekening worden gebracht, ofwel omdat deze door derde partijen in rekening zijn gebracht dan wel van transacties met derde partijen zijn afgeleid, ofwel omdat deze zijn gebaseerd op het verrekenprijsbeleid dat binnen de Groep wordt gevolgd voor intragroepstransacties. In elk geval bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de door VF Europe gesloten intragroepstransacties niet onder zakelijke voorwaarden zijn overeengekomen. Daaruit volgt dat de door de vrijemarkt- en verbonden transacties van VF Europe gegenereerde boekhoudkundige winst door VF Europe wordt behaald, als zakelijke winst in de jaarrekening van VF Europe wordt opgenomen en de basis voor haar EBIT vormt.
- (63) Door de omstreden maatregelen mocht VF Europe een deel van haar EBIT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 september 2011 tot en met 31 augustus 2016. VF Europe mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van VF Europe in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen VF Europe een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard

- (64) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan VF Europe is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁵²⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁵³⁾.

⁽⁴⁸⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

⁽⁴⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁵⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁵¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

⁽⁵²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁵³⁾ Ibid.

- (65) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.
- (66) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen VF Europe een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook *prima facie* selectief zijn.

4.5.3. Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen VF Europe ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen

- (67) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden⁽⁵⁴⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten⁽⁵⁵⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen VF Europe bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (68) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen VF Europe bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat VF Europe daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (69) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (*quod non*), de omstreden maatregelen VF Europe bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

4.5.3.1. Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe

- (70) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt⁽⁵⁶⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst⁽⁵⁷⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.

⁽⁵⁴⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁵⁵⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

⁽⁵⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵⁷⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

- (71) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven) ⁽⁵⁸⁾.
- (72) Door de omstreden maatregelen mag VF Europe een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.
- (73) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (17), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt ⁽⁵⁹⁾.
- (74) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
- (75) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁶⁰⁾.
- (76) Zoals volgt uit punt (19), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals VF Europe) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en

⁽⁵⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

⁽⁵⁹⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “*Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.*”

⁽⁶⁰⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het arm’s length principe, zodat de verwijzing naar het arm’s length principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder arm’s length principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

(b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.

- (77) In de punten (78) tot en met (91) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan VF Europe is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van VF Europe, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.

(a) De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap

- (78) In de eerste plaats bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van VF Europe wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.
- (79) In het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag over de rulings inzake “overwinst”, staat dienaangaande dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschap de meerwinst in de belastbare grondslag moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals VF Europe.
- (80) Volgens paragraaf 20 van de ruling levert artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 “een rechtsgrond voor de toekenning van een eenzijdige fiscale correctie voor winsten die een Belgische vennootschap niet zou kunnen hebben behaald had ze geen deel uitgemaakt van handelsbetrekkingen tussen verbonden partijen”. Anders dan in die paragraaf wordt verklaard, bepaalt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (81) Aangezien de ruling VF Europe toestaat een deel van de geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van VF Europe om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.

(b) De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen VF Europe en buitenlandse verbonden tegenpartijen

- (82) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van VF Europe, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen VF Europe en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (83) Zoals uitgelegd in punt (9), wordt in de ruling niet in twijfel getrokken en derhalve impliciet aangenomen dat voor de ontvangen of verleende diensten en gekochte of geleverde producten door of aan VF Europe steeds marktconforme prijzen in rekening worden gebracht, ofwel omdat deze door derde partijen in rekening zijn gebracht dan wel van transacties met derde partijen zijn afgeleid, ofwel omdat deze zijn gebaseerd op het verrekenprijsbeleid dat binnen de Groep wordt gevolgd voor intragroepstransacties. In elk geval bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de door VF Europe gesloten intragroepstransacties niet onder zakelijke voorwaarden zijn overeengekomen. De boekhoudkundige winst van VF Europe, die de door zakelijke vrijemarkttransacties en door verbonden transacties onder zakelijke voorwaarden behaalde winst weerspiegelt, is bijgevolg haar zakelijke winst.

- (84) Niettemin wordt in de ruling de redenering gevolgd dat vanwege de centralisering van ondernemersfuncties binnen VF Europe, beschreven in punt (8), VF Europe “excessieve winsten” zal genereren in de vorm van synergie-effecten en schaalvoordelen ⁽⁶¹⁾. De ruling redeneert als volgt verder: “Ingevolge [artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92] kan de Belgische belastingadministratie inderdaad eenzijdig een voorafgaande ruling toekennen zodat Belgische vennootschappen uit hun belastbare inkomsten die winsten mogen uitsluiten die niet door de Belgische vennootschap (of Belgische vestiging) zouden zijn behaald indien ze een onafhankelijke onderneming, dus geen onderdeel van een internationale groep, was geweest.” ⁽⁶²⁾ De ruling voert aan dat die vermindering moet worden bepaald als het verschil tussen: i) het deel van de totale winst die VF Europe verwacht te behalen dat voortvloeit uit haar nieuwe bedrijfsactiviteiten bedoeld in punt (8); en ii) de winst die zij zou mogen verwachten te behalen met die nieuwe bedrijfsactiviteiten zonder deel uit te maken van een groter geheel ⁽⁶³⁾. Om de laatstgenoemde winst te kunnen bepalen, past de ruling de TNMM toe met VF Europe als de geteste partij en zonder aan te geven welke verbonden transactie moet worden beprijsd, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstreden maatregelen vrijstellen van belasting als “overwinst”.
- (85) Anders dan door de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de ruling lijkt aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroepstransacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel ⁽⁶⁴⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.
- (86) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is beprijsd ⁽⁶⁵⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van VF Europe te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden beprijsd of die worden beprijsd.
- (87) Met betrekking tot het in de ruling aangevoerde argument dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa ⁽⁶⁶⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische

⁽⁶¹⁾ Ruling, paragrafen 23, 24, 26 en 46.

⁽⁶²⁾ Ruling, paragraaf 20.

⁽⁶³⁾ Ruling, paragrafen 33, 34, 46 en 48.

⁽⁶⁴⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)].

⁽⁶⁵⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁶⁶⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

effecten bestaan ⁽⁶⁷⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen ⁽⁶⁸⁾.

- (88) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling neemt eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande nieuwe verrichtingen, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die verrichtingen de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zouden vergroten ⁽⁶⁹⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door VF Europe gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (89) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan ⁽⁷⁰⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd ⁽⁷¹⁾.
- (90) Zelfs als de geplande reorganisatie tot winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen zou leiden en zelfs als de doelbewuste gezamenlijke acties, de vennootschappen van de groep die die acties uitvoeren en de verbonden transacties tussen die partijen van de groep naar behoren waren vastgesteld (quod non), lijkt de ruling hoe dan ook erop te wijzen dat die winst aan VF Europe zou moeten worden toegerekend. De ruling verklaart met name het volgende: “VF Europe bvba beoogt voort te bouwen op de bestaande functionaliteit in België, m.a.w. binnen VF Europe bvba, en de met de ondernemersfuncties verbonden activiteiten van deze laatste vennootschap aanzienlijk te versterken en uit te breiden. Die versterking en uitbreiding van de ondernemersfuncties zal extra banen meebrengen en de VF-groep motiveren om activiteiten die met toekomstige overnames verband houden op te nemen in het pakket van de door VF Europe bvba verrichte ondernemersactiviteiten.” ⁽⁷²⁾ Dit wijst erop dat alle extra winstgevendheid die door centralisering van ondernemersfuncties binnen VF Europa wordt gecreëerd, als beschreven in punt (8), voortvloeit uit bijdragen van VF Europe in België en dus terecht in haar jaarrekening is opgenomen als zakelijke winst.
- (91) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (81), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van VF Europe om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.
- (c) *De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van VF Europe leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen*
- (92) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (64) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld ⁽⁷³⁾.

⁽⁶⁷⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁶⁸⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁶⁹⁾ In de ruling wordt bijvoorbeeld niet vastgesteld welke kosten zouden zijn verminderd noch welke kostenbesparingen zouden kunnen zijn verwezenlijkt en evenmin hoe inkomsten zouden zijn verhoogd.

⁽⁷⁰⁾ Ruling, paragraaf 51.

⁽⁷¹⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (87)).

⁽⁷²⁾ Ruling, paragraaf 18.

⁽⁷³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

- (93) In punt (72) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (73), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.
- (94) De voorlopige conclusie van de punten (78) tot en met (91) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van VF Europe, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door VF Europe een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

4.5.3.2. Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen

- (95) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (66) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen VF Europe selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (85) heeft betwist.
- (96) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door VF Europe toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (97) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen VF Europe selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁷⁴⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (98) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen VF Europe selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (99) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen VF Europe selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van VF Europe tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (83). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien

⁽⁷⁴⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.

- (100) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen VF Europe selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. *Objectieve rechtvaardiging*

- (101) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf ⁽⁷⁵⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt ⁽⁷⁶⁾.
- (102) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van VF Europe, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.
- (103) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting ⁽⁷⁷⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (104) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (78) en met (81), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van VF Europe dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.
- (105) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (82) tot en met (91), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen VF Europe en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie.

⁽⁷⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁷⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

⁽⁷⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.

- (106) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (107) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigen van die steun

- (108) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan VF Europe staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (109) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.” ⁽⁷⁸⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan ⁽⁷⁹⁾.
- (110) In dit geval is VF Europe deel van de Groep. Bovendien neemt de Commissie aan dat het de Groep was die besloot tot de centralisering van ondernemersfuncties binnen VF Europe, als beschreven in punt (8), als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (111) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert ⁽⁸⁰⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de VF-groep, naast VF Europe, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (112) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting) ⁽⁸¹⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting) ⁽⁸²⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (113) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

⁽⁷⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽⁷⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, Acea Electrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽⁸⁰⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekke inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”

⁽⁸¹⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽⁸²⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU. Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (114) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt ⁽⁸³⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt ⁽⁸⁴⁾. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU ⁽⁸⁵⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (115) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan VF Europe en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (116) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden ⁽⁸⁶⁾.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de ruling inzake “overwinst” die door België aan VF Europe bvba is afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die ruling zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

- de jaarrekeningen van VF Europe bvba voor de jaren waarin de ruling door die onderneming werd gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van VF Europe bvba over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde ruling vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de ruling;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

⁽⁸³⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽⁸⁴⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽⁸⁵⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

⁽⁸⁶⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53980 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von St. Jude Medical****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/17)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussels
BELGIQUE/BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahmen, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens sind

In den Jahren 2009 und 2014 erteilten die belgischen Steuerbehörden dem belgischen Unternehmen St. Jude Medical Coordination Center BVBA (im Folgenden „St. Jude Medical“) für die Steuerjahre 2009 bis 2018 Steuervorbescheide hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieser Steuervorbescheide wurde St. Jude Medical für den Teil seines Nettogewinns vor Steuern, den das Unternehmen eigenen Angaben zufolge als „Gewinnüberschuss“ aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Die Steuervorbescheide stützen sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahmen

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahmen nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sind. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahmen St. Jude Medical einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschaffen, da die Nettofinanzlage des Unternehmens durch Einzelmaßnahmen verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahmen St. Jude Medical einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschaffen, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie St. Jude Medical im Rahmen der Maßnahmen eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird dem Unternehmen mit den Maßnahmen im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit den Maßnahmen Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von St. Jude Medical durch die Maßnahmen verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird St. Jude Medical gegenüber allen anderen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahmen eine Besserstellung von St. Jude Medical bewirken, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahmen und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahmen erstellten jährlichen Steuererklärungen von St. Jude Medical akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 zugunsten von St. Jude Medical Coordination Center BVBA und der Unternehmensgruppe St. Jude Medical darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahmen für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnten. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahmen mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'une injonction de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. St. Jude Medical Coordination Center BVBA («SJMCC») a bénéficié de deux décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont récupéré les impôts impayés auprès de SJMCC.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» octroyées par la Belgique entre 2004 et 2014, y compris celles octroyées à SJMCC, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) SJMCC, implantée à Zaventem (Belgique), fait partie du groupe St. Jude Medical (le «Groupe»), une multinationale qui développe des technologies médicales et des services connexes, axés en particulier sur les instruments médicaux de précision destinés au traitement des troubles cardiologiques et neurologiques et des douleurs chroniques. Le Groupe a son siège à St. Paul (Minnesota, États-Unis) et est coté à la Bourse de New York. Il emploie plus de 16 000 personnes dans le monde et ses produits et services sont vendus dans plus de 100 pays. Il dispose d'installations de production aux États-Unis, à Porto Rico, en Suède, au Brésil, au Costa Rica et en Malaisie.
- (6) Jusqu'en 2009, le Groupe opérait en Belgique par l'intermédiaire de trois entités: SJMCC, St. Jude Medical Europe Inc. par l'intermédiaire de sa succursale belge et St. Jude Medical Belgium NV. SJMCC exerçait le rôle de centre de services pour les fonctions financières et les autres fonctions de soutien, notamment les ressources humaines («RH»), les technologies de l'information («IT»), la formation et l'assistance juridique, employant environ 100 personnes en 2007. Elle était rémunérée sur base d'une marge sur coûts. Le centre européen de distribution des produits du Groupe était géré par la succursale belge de la société américaine St. Jude Medical Europe Inc. Cette succursale belge employait 35 personnes en 2007 et était rémunérée sur base d'une marge sur coûts. Les ventes du Groupe pour le marché belge étaient traitées par la société St. Jude Medical Belgium NV, établie en Belgique, qui employait 40 personnes en 2007 et agissait en tant que commissionnaire vendant sous son propre nom, mais pour le compte et aux risques de la société américaine St. Jude Medical International Inc. («SJMI»), à l'époque la société donneuse d'ordre responsable des ventes en Europe, au Moyen-Orient, en Afrique et au Canada (la région «EMEAC») ⁽³⁾.

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part des décisions anticipées énumérées ci-après (les «décisions anticipées») et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par SJMCC sur la base de ces décisions anticipées, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à SJMCC:

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Toutes les données sont tirées de la décision anticipée de 2009 et de la décision anticipée de 2014, dont les références figurent au considérant (7).

- le 26 mai 2009, SJMCC a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne (la «décision anticipée de 2009») ⁽⁴⁾. La décision anticipée de 2009 était valable pour une période de cinq ans à compter du 1^{er} janvier 2009 ⁽⁵⁾. Dans la décision anticipée de 2009, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que l'ensemble des bénéfices générés et enregistrés par SJMCC dépassant une marge d'exploitation de [1-4] % pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»);
- la décision anticipée de 2009 a été prolongée par une décision anticipée datée du 21 octobre 2014 (la «décision anticipée de 2014») ⁽⁶⁾, qui s'applique pour la période allant du 1^{er} janvier 2014 au 31 décembre 2018. La décision anticipée de 2014 a établi que [40-60] % du bénéfice net avant impôts (en anglais *net profit before taxes* ou «NPBT») de SJMCC pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.

2.2.1. L'opération pour laquelle les décisions anticipées ont été demandées

- (8) La décision anticipée de 2009 décrit le projet de réorganisation de la structure de vente internationale du Groupe, consistant à relocaliser ses principales fonctions de vente pour la région Europe, Moyen-Orient et Afrique («EMEA») des États-Unis vers l'Europe, plus particulièrement auprès de SJMCC en Belgique. En conséquence, SJMCC passera du statut de simple entité de services à celui de «distributeur principal» et de «co-entrepreneur» pour cette région. Elle continuera à être responsable de la fourniture de différents services interentreprises, mais exercera également la fonction de donneur d'ordre en matière de ventes, organisant les ventes dans la région EMEA et étant responsable des décisions et activités stratégiques concernant [...] pour l'Europe. Elle gèrera le [...], y compris pour ce qui est de [...]. SJMCC reprendra ces activités à la succursale belge de St. Jude Medical Europe Inc. Les bureaux de vente locaux continueront à fonctionner en tant qu'[entités routinières et à faible risque], pour [...] SJMCC au lieu de SJMI. La décision anticipée de 2009 explique en outre que la réorganisation était nécessaire pour souligner l'image mondiale du Groupe et pour répondre à des besoins spécifiques à l'Europe, en localisant des fonctions stratégiques, notamment les services d'assistance technique, plus près des clients européens ⁽⁷⁾.
- (9) La décision anticipée de 2014 confirme et décrit le rôle de distributeur principal/co-entrepreneur de SJMCC.

2.2.2. Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer

- (10) Les décisions anticipées n'abordent pas la fixation des prix des transactions intragroupe entre SJMCC et les filiales étrangères, comme les producteurs étrangers et les [entités locales à faible risque]. Elles indiquent simplement que SJMCC exercera le rôle de donneur d'ordre en matière de ventes, achetant des produits auprès des producteurs du Groupe ou de tiers et vendant ces produits et services aux clients par l'intermédiaire d'[entités locales à faible risque]. En conséquence, SJMCC enregistrera les bénéfices qu'elle générera à partir de ces transactions en tant que distributeur principal/co-entrepreneur. Les décisions anticipées valident le fait que SJMCC sera responsable seule ou conjointement ⁽⁸⁾ de certaines des fonctions les plus importantes du Groupe ([...]), qu'elle déploiera des actifs significatifs liés en particulier à la mise en place d'un centre d'apprentissage avancé, [...] ⁽⁹⁾. Elle supportera également [certains risques commerciaux] ⁽¹⁰⁾.
- (11) Les décisions anticipées expliquent que SJMCC obtiendra les opérations de vente et de distribution précédemment gérées par SJMI, qu'elle accèdera au réseau de clientèle de la région EMEA et qu'elle continuera à fournir des services [...] aux clients. SJMCC dirigera également le centre d'apprentissage avancé et un centre d'excellence pour la distribution, centralisera [...] et deviendra responsable de la vente et de la distribution de certaines nouvelles lignes d'activité du Groupe [...] (l'activité «[...]» et l'activité «[...]»). Selon les décisions anticipées, la réorganisation permettra à SJMCC de réaliser des bénéfices excédentaires comptabilisés, qui «concernent non seulement l'utilisation gratuite du réseau de clientèle, mais aussi des synergies, des économies d'échelle et des économies de coûts découlant de la réorganisation telle que décrite dans le présent document, qui n'auraient pas été possibles s'il s'était agi d'une entreprise indépendante» ⁽¹¹⁾.
- (12) D'après les décisions anticipées, les «bénéfices excédentaires» comptabilisés susmentionnés, c'est-à-dire les bénéfices imputables à l'utilisation gratuite du réseau de clientèle, aux synergies et aux économies d'échelle, peuvent être calculés comme la différence entre:

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2009.161 du 26 mai 2009, adressée à SJMCC. D'après la décision anticipée de 2014, point 32, la décision anticipée de 2009 a été complétée par un «avenant» daté du 10 janvier 2012, assurant l'application de la décision anticipée de 2009 à certaines nouvelles transactions interentreprises.

⁽⁵⁾ Décision anticipée de 2009, point 96.

⁽⁶⁾ Voorafgaande beslissing 2014.296 (P2013.703) du 21 octobre 2014, adressée à SJMCC.

⁽⁷⁾ Décision anticipée de 2009, points 12 et 13.

⁽⁸⁾ La décision anticipée de 2009, point 75, indique que, compte tenu des fonctions exercées par SJMCC en tant que distributeur complexe et de plein exercice, le caractère de pleine concurrence des prix des biens achetés par SJMCC auprès des producteurs du Groupe est testé selon la méthode du partage des bénéfices, sans autre précision.

⁽⁹⁾ Décision anticipée de 2009, point 36.

⁽¹⁰⁾ Décision anticipée de 2009, points 39 à 43.

⁽¹¹⁾ Décision anticipée de 2009, point 61.

- (i) le bénéfice que SJMCC va réellement générer et enregistrer dans ses comptes annuels correspondant à ses fonctions et risques de distributeur principal/co-entrepreneur de plein exercice; et
- (ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» dans l'hypothèse où SJMCC aurait seulement opéré en tant que «distributeur de routine».

Le montant visé au point i) représente les bénéfices enregistrés par SJMCC, correspondant aux prix de ses transactions interentreprises avec des producteurs étrangers liés, déterminés sur la base de la méthode du partage des bénéfices et à une rémunération pour les [entités liées locales à faible risque] et pour d'autres entités du groupe, dont le caractère de pleine concurrence n'est pas discuté, ainsi qu'aux prix du marché pour ses achats externes et ses propres dépenses d'exploitation. Le montant visé au point ii) est déterminé en effectuant une analyse des prix de transfert en utilisant la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN»), mais cette fois en prenant SJMCC comme partie testée la moins complexe; il en résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» est évalué à une marge d'exploitation de [1-4] % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait être égal à [1-4] % des ventes/recettes).

- (13) La décision anticipée de 2009 déclare que SJMCC peut réduire sa base imposable conformément à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR des «bénéfices excédentaires» calculés selon la méthode susmentionnée. La décision anticipée de 2009 justifie l'exonération des bénéfices tirés de ces avantages en renvoyant au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ⁽¹²⁾. Elle renvoie également à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable ⁽¹³⁾.
- (14) La décision anticipée de 2014 modifie la décision anticipée de 2009 et la prolonge pour une nouvelle période de cinq ans. La décision anticipée de 2014 confirme que SJMCC continuera à fonctionner en tant que distributeur principal/co-entrepreneur et est responsable de la totalité de la gestion européenne et de la supervision du marché de la région EMEA, de la gestion du [...], ainsi que de la gestion des activités de [...]. D'après la décision anticipée de 2014, cela créera des synergies et des économies d'échelle et permettra à SJMCC de bénéficier du réseau de clientèle du Groupe ⁽¹⁴⁾.
- (15) Suivant un raisonnement identique à celui exposé au considérant (12) ci-dessus, la décision anticipée de 2014 établit qu'une marge d'exploitation de [1-4] % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait être équivalent à [1-4] % des ventes/recettes) constitue une rémunération de pleine concurrence «ajustée» pour SJMCC, puisqu'elle relève du quartile le plus bas d'une nouvelle étude comparative ⁽¹⁵⁾. En se référant à une simulation financière, la décision anticipée de 2014 accepte que SJMCC peut exonérer [40-60] % de son NPBT de l'impôt sur les sociétés en Belgique sur une base annuelle au cours des années 2014 à 2018 ⁽¹⁶⁾. Au début de l'année 2016, ce pourcentage sera revu et ajusté pour les deux dernières années de la décision anticipée sur la base des chiffres réels des deux dernières années et des montants prévisionnels pour les trois prochaines années. La décision anticipée de 2014 rappelle que l'exonération ne concerne pas les bénéfices réalisés par SJMCC en tant que son propre commissionnaire et n'est valable que si les dépenses financières et extraordinaires ne diffèrent pas sensiblement des montants prévisionnels ⁽¹⁷⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (16) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (17) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de *«toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci»*, et de *«tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels»*.

⁽¹²⁾ Voir, par exemple, la décision anticipée de 2009, point 82.

⁽¹³⁾ Décision anticipée de 2009, point 84.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée de 2014, point 97.

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée de 2014, point 95. Le quartile inférieur de la nouvelle étude comparative va de 1,46 % à 7,13 %.

⁽¹⁶⁾ Décision anticipée de 2014, points 93, 95 et 96.

⁽¹⁷⁾ Décision anticipée de 2014, points 111 et 113.

- (18) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (19) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

- (20) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽¹⁸⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:

«[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

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

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

- (21) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).
- (22) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (23) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2°, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

⁽¹⁸⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (24) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR ⁽¹⁹⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune» ⁽²⁰⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement» ⁽²¹⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite ⁽²²⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (25) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (26) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (27) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée ⁽²³⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.
- (28) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (29) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif) ⁽²⁴⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

2.3.1.4. Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»

- (30) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005 ⁽²⁵⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.

⁽¹⁹⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽²⁰⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽²¹⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽²²⁾ Ibidem, p. 5-6. «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

⁽²³⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

⁽²⁴⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 1995 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays.»

⁽²⁵⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

- (31) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale⁽²⁶⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (32) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (33) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées⁽²⁷⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale

- (34) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts⁽²⁸⁾.
- (35) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

- (36) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (37) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées⁽²⁹⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

⁽²⁶⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁷⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁸⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

⁽²⁹⁾ Voir la note de bas de page n° 18.

2.3.2. Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert

2.3.2.1. Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert

- (38) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert») ⁽³⁰⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (39) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.
- (40) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes ⁽³¹⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence ⁽³²⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (41) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.
- (42) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus ⁽³³⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition international par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (43) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

⁽³⁰⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

⁽³¹⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽³²⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

⁽³³⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

- (44) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 ⁽³⁴⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie ⁽³⁵⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe ⁽³⁶⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (45) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (46) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.
- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résident sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽³⁷⁾.
 - L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant ⁽³⁸⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif ⁽³⁹⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.
- (47) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence ⁽⁴⁰⁾.

⁽³⁴⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁵⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁶⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁷⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽³⁸⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

⁽³⁹⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽⁴⁰⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»

- (48) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre. ⁽⁴¹⁾
- (49) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés ⁽⁴²⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine» ⁽⁴³⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.
- (50) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée) ⁽⁴⁴⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.
- (51) La méthode du partage des bénéfices détermine les bénéfices combinés (ou les pertes combinées) à partager entre les parties associées participant à la transaction intragroupe en question et partage ensuite ces bénéfices entre elles en fonction d'une base économiquement valable qui se rapproche du partage des bénéfices qui aurait été anticipé et reflété dans un accord entre entreprises indépendantes sur le marché ⁽⁴⁵⁾. La méthode du partage des bénéfices est généralement considérée comme une méthode appropriée lorsque les deux parties à la transaction apportent des contributions uniques et de grande valeur à cette transaction, parce que des parties indépendantes pourraient alors souhaiter partager les bénéfices de la transaction proportionnellement à leurs contributions respectives ⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴¹⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs).» Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁽⁴²⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés) par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.» Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions.» Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴³⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

⁽⁴⁴⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽⁴⁵⁾ Voir le paragraphe 2.108 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽⁴⁶⁾ Les principes de l'OCDE décrivent deux approches pour répartir les bénéfices combinés entre les entreprises associées: l'analyse des contributions et l'analyse résiduelle. L'analyse des contributions (voir le paragraphe 2.119 des principes de l'OCDE de 2010) répartit les bénéfices combinés sur la base de la valeur relative des fonctions exercées (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés) par chacune des entreprises associées participant aux transactions intragroupe dont le prix est fixé. L'analyse résiduelle (voir le paragraphe 2.121 des principes de l'OCDE de 2010) recourt à une approche en deux étapes pour répartir les bénéfices. Dans une première étape, chaque entreprise se voit attribuer un bénéfice de base (ou standard) approprié pour les fonctions de routine qu'elle exerce, les actifs qu'elle utilise et les risques qu'elle assume sur la base d'une comparaison des rendements du marché obtenus pour des transactions similaires par des entreprises indépendantes. Dans une seconde étape, le bénéfice résiduel restant à l'issue de la première étape est réparti entre les parties d'une manière qui se rapproche de celle dont des parties indépendantes auraient réparti ce bénéfice dans des conditions de pleine concurrence.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (52) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (53) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (54) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.
- (55) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (56) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (57) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁴⁷⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (58) En ce qui concerne la première condition, les décisions anticipées ont été émises par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. SJMCC, de son côté, s'est fondée sur ces décisions anticipées pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (59) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁴⁸⁾. Les décisions anticipées ont permis à SJMCC d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès de SJMCC en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

⁽⁴⁷⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

⁽⁴⁸⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (60) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, SJMCC fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. Elle opère en tant que «distributeur principal» et «co-entrepreneur», responsable de [...] et de la fourniture de divers services interentreprises dans la région EMEA. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur de SJMCC est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁴⁹⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (61) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes ⁽⁵⁰⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent SJMCC de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère SJMCC d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence ⁽⁵¹⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

4.5. Avantage sélectif

- (62) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État ⁽⁵²⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à SJMCC parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (63) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise ⁽⁵³⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même ⁽⁵⁴⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû ⁽⁵⁵⁾.
- (64) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à SJMCC en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué aux considérants (10) et (11), SJMCC a réalisé ces bénéfices à la suite de transactions contrôlées dont le prix a été fixé dans des conditions de pleine concurrence ou de transactions sur le marché libre, et en comptabilisant ses propres dépenses d'exploitation.

⁽⁴⁹⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

⁽⁵⁰⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁵¹⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

⁽⁵²⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁵³⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁵⁴⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁵⁵⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministero de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

- (65) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2018, SJMCC a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice réellement comptabilisé de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». SJMCC n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices de SJMCC, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à SJMCC, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

4.5.2. *Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle*

- (66) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à SJMCC au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁵⁶⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁵⁷⁾.
- (67) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».
- (68) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à SJMCC un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. *Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur de SJMCC par rapport à des entreprises comparables*

- (69) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁵⁸⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁵⁹⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur de SJMCC par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (70) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur de SJMCC par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (71) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un bénéfice fictif que cette entité aurait prétendument généré si elle avait été indépendante, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur de SJMCC étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

⁽⁵⁶⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁵⁷⁾ Ibidem.

⁽⁵⁸⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁵⁹⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

4.5.3.1. *Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR*

- (72) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables⁽⁶⁰⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée⁽⁶¹⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.
- (73) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujetti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition)⁽⁶²⁾.
- (74) Les mesures contestées permettent à SJMCC d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (75) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (18), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*»⁽⁶³⁾.
- (76) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (*des prix de transfert*).
 - l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (*des prix de transfert*).

⁽⁶⁰⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁶¹⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU: C:2018:505, point 88: «*L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".*» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁶²⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

⁽⁶³⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, n° 100, & RCJB, 2000, p. 525).

- (77) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁶⁴⁾.
- (78) Ainsi qu'il ressort du considérant (20), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme SJMCC) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (79) Aux considérants (80) à (95), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à SJMCC au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de SJMCC, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.
- (a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*
- (80) En premier lieu, rien n'indique, dans aucune des décisions anticipées, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par SJMCC ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. Les décisions anticipées accordent l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. Les décisions anticipées n'identifient même pas clairement la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que les décisions anticipées considèrent comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (81) A l'inverse, le point 84 de la décision anticipée de 2009 et le point 105 de la décision anticipée de 2014 s'appuient sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour SJMCC.
- (82) L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés *«sont également repris dans les bénéfices d'une autre société»*. L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (83) Étant donné que les décisions anticipées autorisent SJMCC à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable de SJMCC pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

⁽⁶⁴⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littéra b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] A cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.»

(b) Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre SJMCC et des contreparties associées étrangères.

- (84) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de SJMCC, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre SJMCC et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.
- (85) Comme expliqué au considérant (10), les décisions anticipées ne remettent pas en question la fixation des prix des transactions intragroupe entre SJMCC et les filiales étrangères, telles que les sociétés productrices du Groupe et les [entités locales à faible risque]. Elles partent implicitement du principe que ces transactions sont menées aux conditions du marché⁽⁶⁵⁾. Les décisions anticipées confirment également que SJMCC, en tant que distributeur principal/co-entrepreneur, exercera des fonctions essentielles, détiendra des actifs importants et supportera seule ou conjointement [certains risques commerciaux]. Sur la base de cette analyse — qui ne relève pas de l'objet de la présente décision —, le bénéfice que tirera SJMCC reflète les fonctions qu'elle exerce et les risques qu'elle supporte en tant que distributeur principal/co-entrepreneur. Ce bénéfice est enregistré dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (86) Ce résultat semble économiquement rationnel. Depuis 2009, SJMCC opère en tant qu'entité complexe du fait de ses contributions non courantes (c'est-à-dire uniques et de grande valeur) et des risques co-entrepreneuriaux qu'elle assume. Dès lors que les décisions anticipées confirment la désignation de l'entité en tant que distributeur principal/co-entrepreneur, et ne remettent pas en question la fixation des prix de ses transactions intragroupe, le bénéfice généré par ces transactions peut être présumé conforme au principe de pleine concurrence.
- (87) Néanmoins, les décisions anticipées soutiennent que le Groupe permet à SJMCC d'exercer la fonction de distributeur à part entière et de générer les profits inhérents à cette fonction, alors que, «sur une base indépendante, elle n'aurait pas été capable de générer de tels bénéfices comptables excédentaires»⁽⁶⁶⁾. Elles affirment en outre que la réorganisation qui doit aboutir à ce que SJMCC devienne un distributeur principal/co-entrepreneur donnera lieu à des synergies, à des économies d'échelle et à des économies de coûts, générant des bénéfices comptables supplémentaires pour SJMCC, alors que, «sur une base individuelle et indépendante, elle n'aurait pas pu générer ces bénéfices comptables supplémentaires»⁽⁶⁷⁾. La décision anticipée de 2009 fait valoir que la différence entre: i) les bénéfices comptables enregistrés générés par SJMCC et ii) la rémunération qu'elle devrait percevoir si elle était indépendante du groupe auquel elle appartient ne peut être attribuée à SJMCC. Pour déterminer cette dernière, les décisions anticipées appliquent la MTMN avec SJMCC comme partie testée et sans identifier une quelconque transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».
- (88) Les décisions anticipées rappellent que, «en dépit du fait que le principe de pleine concurrence est un principe généralement admis, sa mise en œuvre pratique et son impact diffèrent d'un pays à l'autre» et que «l'interprétation belge du principe de pleine concurrence, telle que décrite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, renvoie à la détermination d'une rémunération appropriée pour une entité belge comme s'il s'agissait d'une entreprise individuelle et indépendante ("autonome")»⁽⁶⁸⁾. Les décisions anticipées soutiennent qu'il y a donc lieu d'ajuster le bénéfice comptable de SJMCC sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, qui «permet d'ajuster unilatéralement le bénéfice excédentaire inclus dans le bénéfice comptable d'une entreprise belge à des fins fiscales afin de le rendre conforme à l'interprétation belge du principe de pleine concurrence»⁽⁶⁹⁾.
- (89) Contrairement à ce que les décisions anticipées affirment, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un bénéfice fictif que cette entité aurait prétendument généré si elle avait été indépendante. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que les décisions anticipées semblent affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions.

⁽⁶⁵⁾ Par exemple, le point 75 de la décision anticipée de 2009 indique que SJMCC, «du point de vue du Groupe, peut être considérée comme un distributeur à part entière, bien que moins complexe que les producteurs/divisions. En conséquence, le caractère de pleine concurrence des bénéfices de SJMCC liés à l'achat de biens auprès des producteurs/divisions peut être testé selon la méthode du partage des bénéfices.»

⁽⁶⁶⁾ Décision anticipée de 2009, point 76. Dans le même sens, décision anticipée de 2014, point 71.

⁽⁶⁷⁾ Décision anticipée de 2009, point 77. Dans le même sens, décision anticipée de 2014, point 71.

⁽⁶⁸⁾ Décision anticipée de 2009, point 58, et décision anticipée de 2014, point 61.

⁽⁶⁹⁾ Décision anticipée de 2009, point 59, et décision anticipée de 2014, point 62.

Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application ⁽⁷⁰⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.

- (90) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices «[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques». Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué ⁽⁷¹⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable de SJMCC, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (91) Les décisions anticipées affirment qu'une partie du «bénéfice excédentaire» qu'elles exonèrent de l'impôt trouve son origine dans le réseau de clientèle qui est mis à la disposition de SJMCC en raison de son appartenance au Groupe. Les décisions anticipées ne définissent toutefois pas précisément le contenu, l'étendue ou les détails de ce réseau. La Commission fait observer à cet égard que la manière appropriée de traiter les bénéfices tirés d'actifs incorporels — que pourrait représenter un réseau de clientèle sous certaines conditions — au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à identifier, à étayer et à délimiter de façon appropriée ces actifs incorporels, ii) à réaliser une analyse détaillée des caractéristiques et des facteurs de comparabilité des transactions contrôlées correspondantes ⁽⁷²⁾, et iii) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées de telle sorte que leurs conditions correspondent à celles de transactions de pleine concurrence ⁽⁷³⁾. Rien de tout cela n'est fait dans les décisions anticipées. Ces dernières n'identifient, n'étayent et ne délimitent de façon appropriée aucun actif incorporel concret transféré par une société associée du Groupe à SJMCC, et encore moins les transactions ou modalités permettant un tel transfert, ni n'indiquent de quelle manière ces transactions devraient être rémunérées pour être conformes au principe de pleine concurrence.
- (92) En ce qui concerne l'affirmation des décisions anticipées selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont également leur origine dans des synergies, des économies d'échelle, des économies de coûts et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels ⁽⁷⁴⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent ⁽⁷⁵⁾; ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁰⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995: «Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.» Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.15 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995: «L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]».

⁽⁷¹⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁷²⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 6.13 et 6.14, qui expliquent que l'application du principe de pleine concurrence à des actifs incorporels nécessite l'application de la méthode prescrite dans ces mêmes principes, ce qui suppose, entre autres, une identification des transactions sous-jacentes et une analyse de comparabilité détaillée.

⁽⁷³⁾ Voir le paragraphe 6.1 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, qui explique que les lignes directrices de l'OCDE applicables aux biens incorporels servent à déterminer «si les conditions convenues ou imposées dans des transactions entre entreprises associées qui font intervenir des biens incorporels sont conformes au principe de pleine concurrence».

⁽⁷⁴⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁷⁵⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁷⁶⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

- (93) Rien de tout cela n'est fait dans les décisions anticipées. Celles-ci supposent simplement que ces avantages ou gains liés aux synergies, aux économies d'échelle et aux économies de coûts se matérialiseront parce que SJMCC deviendra distributeur principal/co-entrepreneur, sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité du Groupe ⁽⁷⁷⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. Les décisions anticipées acceptent que le bénéfice généré par SJMCC, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions sur le marché libre et de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (94) Enfin, la Commission fait observer que, ni le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, ni le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans les décisions anticipées ⁽⁷⁸⁾. Ces paragraphes font état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Ils ne recommandent en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ces paragraphes sous-entendent que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés ⁽⁷⁹⁾.
- (95) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (83), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable de SJMCC pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de SJMCC entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*
- (96) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (66) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée ⁽⁸⁰⁾.
- (97) Au considérant (74), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (75), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (98) Aux considérants (80) à (95), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de SJMCC, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à SJMCC une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

⁽⁷⁷⁾ Par exemple, les décisions anticipées n'indiquent pas quelles dépenses seraient réduites, ni quelles économies de coûts pourraient être générées, pas plus qu'elles n'indiquent comment les revenus seraient augmentés.

⁽⁷⁸⁾ Décision anticipée de 2009, point 82, et décision anticipée de 2014, point 102.

⁽⁷⁹⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (92)].

⁽⁸⁰⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

4.5.3.2. *Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt*

- (99) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (68) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent SJMCC de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif que cette entité aurait prétendument généré si elle avait été indépendante, ce que la Commission conteste au considérant (89).
- (100) En effet, en permettant à SJMCC d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à l'utilisation d'un réseau de clientèle, à des synergies, à des économies d'échelle et à des économies de coûts, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (101) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent SJMCC de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽⁸¹⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés d'actifs incorporels de leur groupe et de synergies en matière d'exportations, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (102) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent SJMCC de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés d'un réseau de clientèle, de synergies, d'économies d'échelle et d'économies de coûts, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de ces éléments, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (103) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent SJMCC de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable de SJMCC à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (85). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de créer des synergies dans l'accès au marché et les réseaux de distribution et ainsi de réaliser des économies d'échelle ou des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (104) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent SJMCC de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif que cette entité aurait prétendument généré si elle avait été indépendante, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (105) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽⁸²⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽⁸³⁾.

⁽⁸¹⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

⁽⁸²⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁸³⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

- (106) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de SJMCC, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (107) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽⁸⁴⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (108) Premièrement, comme expliqué aux considérants (80) à (83), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles les décisions anticipées reposent permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable de SJMCC qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. Les décisions anticipées ne vérifient pas, ni ne jugent nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.
- (109) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (84) à (95), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre SJMCC et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère à titre provisoire que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée⁽⁸⁵⁾. En conséquence, la Commission doute qu'une situation de double imposition puisse jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (110) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (111) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (112) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à SJMCC sous la forme d'une exonération fiscale.

⁽⁸⁴⁾ Affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, point 52.

⁽⁸⁵⁾ En ce qui concerne les prétendues synergies, économies d'échelle ou économies de coûts, aucune transaction contrôlée distincte ne pourrait être réputée exister dans le cadre d'une application correcte du principe de pleine concurrence à l'étranger. En ce qui concerne la fourniture présumée d'un réseau de clientèle, d'une part, la Commission doute qu'un tel actif incorporel ait été transféré puisque — comme expliqué au considérant (91) — il n'a pas été clairement identifié, étayé et délimité de façon appropriée dans les mesures contestées. D'autre part, si un tel actif incorporel existait, les transactions y afférentes, dans l'hypothèse où elles seraient correctement identifiées et délimitées, pourraient théoriquement faire l'objet d'un ajustement positif suivant l'approche préconisée par l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cela impliquerait toutefois une adaptation précise des prix des transactions concernant cet actif incorporel. Tout ajustement (positif) hypothétique primaire des prix de transfert de ce type ne correspondrait probablement pas aux avantages prétendument associés évalués unilatéralement au niveau de SJMCC et, partant, ne justifierait probablement pas l'exonération de la totalité des «bénéfices excédentaires» par les mesures contestées.

- (113) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales»⁽⁸⁶⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels⁽⁸⁷⁾.
- (114) En l'espèce, SJMCC fait partie du groupe St. Jude Medical qui, par l'intermédiaire de sa société mère ultime aux États-Unis, contrôle SJMCC. En outre, la Commission part du principe que c'est le Groupe qui a décidé de transformer SJMCC, la faisant passer du statut de fournisseur de services interentreprises à celui de distributeur principal/co-entrepreneur, en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (115) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées⁽⁸⁸⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le Groupe St. Jude Medical, en plus de SJMCC, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.7. Illégalité de l'aide

- (116) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification)⁽⁸⁹⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension)⁽⁹⁰⁾. L'article 1^{er}, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (117) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (118) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE⁽⁹¹⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE⁽⁹²⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide⁽⁹³⁾.
- (119) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à SJMCC et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.

⁽⁸⁶⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽⁸⁷⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

⁽⁸⁸⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

⁽⁸⁹⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽⁹⁰⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽⁹¹⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽⁹²⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽⁹³⁾ Affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

- (120) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question⁽⁹⁴⁾.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» accordées à St. Jude Medical Coordination Center BVBA par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de ces décisions anticipées ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels de St. Jude Medical Coordination Center BVBA relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur les décisions anticipées pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés de St. Jude Medical Coordination Center BVBA pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par les décisions anticipées susmentionnées ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés aux décisions anticipées ou présentés en lien avec leur octroi;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au Journal officiel de l'Union européenne. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du *Journal officiel de l'Union européenne*, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

⁽⁹⁴⁾ Affaire T-308/11, Eurallumina/Commission, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016")⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. St. Jude Medical Coordination Center BVBA ("SJMCC") ontving twee rulings inzake "bijkomende boekwinst" (of "overwinst") en werd door België aangemerkt als een van de begunstigden in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van SJMCC teruggevorderd.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie")⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de rulings die aan SJMCC zijn afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigden van de omstreden maatregelen

- (5) SJMCC is gevestigd in Zaventem (België) en maakt deel uit van de St. Jude Medical Group ("de Groep"), een multinational die medische technologieën en aanverwante diensten ontwikkelt en zich vooral specialiseert in medische precisie-instrumenten ter behandeling van cardiale, neurologische en chronische-pijnstoornissen. De Groep heeft zijn hoofdkantoor in St. Paul, Minnesota (VS) en is aan de New York Stock Exchange genoteerd. De Groep heeft wereldwijd meer dan 16 000 mensen in dienst en zijn producten en diensten worden in meer dan 100 landen verkocht. Hij heeft productiefaciliteiten in de VS, Puerto Rico, Zweden, Brazilië, Costa Rica en Maleisië.
- (6) Tot en met 2009 was de Groep via drie entiteiten in België actief: SJMCC, St. Jude Medical Europe Inc. via haar Belgische bijkantoor en St. Jude Medical Belgium NV. SJMCC fungeerde als een dienstencentrum ("service centre") voor de financiële functies en andere ondersteunende diensten zoals human resources ("HR"), informatietechnologie ("IT"), opleiding en juridische ondersteuning. In 2007 had zij rond de honderd mensen in dienst. De onderneming werd op cost-plus-basis vergoed. Het Europese distributiecentrum voor de producten van de Groep werd geëxploiteerd door het Belgische bijkantoor van het Amerikaanse St. Jude Medical Europe Inc. In 2007 waren bij dit Belgische bijkantoor 35 mensen in dienst. Het werd op cost-plus-basis vergoed. De verkopen van de Groep voor de Belgische markt werden uitgevoerd door de Belgische St. Jude Medical Belgium NV, die in 2007 40 mensen in dienst had. De onderneming opereerde onder eigen naam, maar voor rekening en voor risico van het Amerikaanse St. Jude Medical International Inc. ("SJMI"), toentertijd de principaal verantwoordelijk voor verkopen in Europa, het Midden-Oosten, Afrika en Canada ("EMEAC")⁽³⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde rulings ("de rulings") en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van SJMCC die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan SJMCC een vrijstelling van "bijkomende boekwinst" hebben toegekend:

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Alle gegevens komen uit de ruling van 2009 en de ruling van 2014, zoals omschreven in punt (7).

- Op 26 mei 2009 heeft SJMCC een ruling inzake “bijkomende boekwinst” verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie (“de ruling van 2009”) ⁽⁴⁾. De ruling van 2009 was vanaf 1 januari 2009 geldig voor een periode van vijf jaar ⁽⁵⁾. In de ruling van 2009 heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen (“de Rulingcommissie”) beslist dat alle winst die SJMCC bovenop een operationele marge van [1-4] % behaalde en boekte, op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (“WIB 92”) in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als “bijkomende boekwinst”.
- De ruling van 2009 werd verlengd door een fiscale ruling van 21 oktober 2014 (“de ruling van 2014”) ⁽⁶⁾, die van toepassing is voor de periode van 1 januari 2014 tot 31 december 2018. De ruling van 2014 besliste dat [40-60] % van de nettowinst van SJMCC vóór belastingen (Net Profit Before Taxes — NPBT) op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als “bijkomende boekwinst”.

2.2.1. De verrichting waarvoor de rulings werden aangevraagd

- (8) De ruling van 2009 beschrijft het voornemen van de Groep om zijn internationale verkoopstructuur te reorganiseren door de belangrijkste verkoopfunctie voor de regio Europa, Midden-Oosten en Afrika (“EMEA”) van de Verenigde Staten over te hevelen naar Europa, meer bepaald naar SJMCC in België. Daardoor zal SJMCC evolueren van een zuivere dienstenentiteit naar een “Master Distributor” en “Co-entrepreneur” voor die regio. Zij zal verantwoordelijk blijven voor het verrichten van diverse intercompany diensten, maar zij zal ook fungeren als verkoopsprinciaal die belast is met verkopen in de EMEA-regio en verantwoordelijk is voor strategische besluitvorming en [...] voor Europa. Zij zal het [...] beheren, met inbegrip van [...]. SJMCC zal deze activiteiten overnemen van het Belgische bijkantoor van St. Jude Medical Europe Inc. Lokale verkoopkantoren zullen verder als routinematige, low-risk [entiteiten] blijven fungeren, voor [...] SJMCC — in plaats van SJMI. De ruling van 2009 licht verder toe dat de reorganisatie noodzakelijk was om de Groep een globaler imago aan te meten en in te spelen op specifieke Europese behoeften door strategische functies, zoals technische ondersteuningsdiensten, dichter bij Europese klanten te plaatsen ⁽⁷⁾.
- (9) De ruling van 2014 bevestigt en beschrijft de Master Distributor/Co-entrepreneur-rol van SJMCC.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “bijkomende boekwinst”

- (10) In de rulings wordt geen beoordeling gemaakt van de beprijzing van de intragroepstransacties tussen SJMCC en buitenlandse verbonden ondernemingen, zoals de buitenlandse producenten en de lokale [low-risk entiteiten]. Zij vermelden gewoon dat SJMCC zal optreden als verkoopsprinciaal, die producten van de producenten van de Groep of van derden aankoopt en deze producten en diensten aan klanten verkoopt via [low-risk entiteiten]. Bijgevolg zal SJMCC de winst boeken die zij als Master Distributor/Co-entrepreneur met die transacties behaalt. De rulings valideren het feit dat SJMCC alleen, of samen ⁽⁸⁾, verantwoordelijk is voor bepaalde van de belangrijkste functies van de Groep ([...]), dat zij aanzienlijke activa zal inzetten met name voor het opzetten van een Advanced Learning Center, [...] ⁽⁹⁾. Ook zal zij [bepaalde commerciële risico's] dragen ⁽¹⁰⁾.
- (11) De rulings verklaren dat SJMCC de verkoop- en distributiehandel zal krijgen die voordien werd geëxploiteerd door SJMI, dat zij toegang zal krijgen tot het klantennetwerk voor de EMEA-regio en dat zij [...] diensten aan klanten zal blijven leveren. SJMCC zal ook een Advance Learning Centre en een kerncentrum (“Centre of Excellence”) voor distributie exploiteren, zij zal [...] centraliseren en verantwoordelijk zal worden voor de verkoop en distributie van bepaalde [...] nieuwe productlijnen van de Groep (de “[...]”-business en de “[...]”-business). Volgens de rulings zal SJMCC door de reorganisatie bijkomende boekwinst kunnen behalen die “niet alleen betrekking [heeft] op het gratis gebruik van het klantennetwerk, maar ook op de synergieën, schaalvoordelen en kostenbesparingen die resulteren uit [de] geplande reorganisatie zoals beschreven in dit document, wat op een stand-alone basis niet mogelijk zou zijn geweest” ⁽¹¹⁾.
- (12) Volgens de rulings kan deze “bijkomende boekwinst”, d.w.z. de winst die valt toe te rekenen aan het kosteloze gebruik van het klantennetwerk, de synergie-effecten en schaalvoordelen, worden bepaald als het verschil tussen:
 - (i) de winst die SJMCC daadwerkelijk zal behalen en boeken in haar jaarrekening en die een afspiegeling is van haar functies en risico's als full-fledge Master Distributor/Co-entrepreneur, en

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2009.161 van 26 mei 2009, gericht aan SJMCC. Volgens de ruling van 2014 (paragraaf 32) werd de ruling van 2009 aangevuld door een “avenant” van 10 januari 2012, dat ervoor moest zorgen dat de ruling van 2009 op bepaalde intercompany transacties kon worden toegepast.

⁽⁵⁾ Ruling van 2009, paragraaf 96.

⁽⁶⁾ Voorafgaande beslissing 2014.296 (P2013.703) van 21 oktober 2014, gericht aan SJMCC.

⁽⁷⁾ Ruling van 2009, paragrafen 12 en 13.

⁽⁸⁾ De ruling van 2009 stelt, zonder verdere details te geven, in paragraaf 75 dat, gelet op SJMCC's functies als een complexe, full fledge distributeur, de marktconformiteit van prijzen voor door SJMCC bij producenten van de Groep aangekochte goederen kan worden getest met de Profit Split-methode.

⁽⁹⁾ Ruling van 2009, paragraaf 36.

⁽¹⁰⁾ Ruling van 2009, paragrafen 39 tot en met 43.

⁽¹¹⁾ Ruling van 2009, paragraaf 61.

(ii) een vermeende “bijgestelde” arm’s length winst indien SJMCC louter als “routine distributeur” actief was geweest.

Het bedrag in punt i) vertegenwoordigt SJMCC’s geboekte winst, die een afspiegeling is van de prijzen voor haar intercompany transacties met verbonden buitenlandse producenten op basis van de Profit Split-methode en een vergoeding voor verbonden lokale [low-risk entiteiten] en andere groepsentiteiten waarvan het arm’s length-karakter niet ter discussie wordt gesteld, alsmede marktprijzen voor haar externe aankopen en eigen operationele uitgaven. Het bedrag in punt ii) wordt bepaald door een verrekenprijsanalyse uit te voeren aan de hand van de Transactional Net Margin Method (“TNMM”), met SJMCC als de minst complexe, geteste partij, op grond waarvan haar vermeende “bijgestelde” arm’s length-winst wordt gebenchmarkt tegen een operationele marge van [1-4] % (d.w.z. haar operationele winst dient [1-4] % van de verkopen/inkomsten te bedragen).

- (13) De ruling van 2009 verklaart dat SJMCC haar belastbare grondslag krachtens artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, mag verminderen met de op basis van de hiervoor genoemde methodiek berekende “bijkomende boekwinst”. De ruling van 2009 rechtvaardigt de vrijstelling van de uit die voordelen voortkomende winst door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 ⁽¹²⁾. Hij verwijst ook naar het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten de meerwinst in de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting moet worden opgenomen ⁽¹³⁾.
- (14) In de ruling van 2014 werd de ruling van 2009 gewijzigd en verlengd voor een periode van nog eens vijf jaar. De ruling bevestigt dat SJMCC zal blijven acteren als Master Distributor/Co-entrepreneur en verantwoordelijk is voor het algemene Europese beheer en de supervisie over de EMEA-markt, het management van zowel de [...] alsook van de [...] activiteiten. Volgens de ruling van 2014 zal dit synergie-effecten en schaalvoordelen opleveren en kan SJMCC daardoor van het klantennetwerk van de Groep profiteren ⁽¹⁴⁾.
- (15) Op grond van een redenering die identiek is aan de redenering in punt (12), stemt de ruling van 2014 ermee in dat een operationele marge van [1-4] % (d.w.z. dat de operationele winst [1-4] % van de verkopen/inkomsten moet bedragen), een “bijgestelde” arm’s length vergoeding voor SJMCC vormt, omdat deze binnen het laagste kwartiel van een nieuwe benchmarkingstudie valt ⁽¹⁵⁾. Onder verwijzing naar een financiële simulatie bepaalt de ruling van 2014 dat SJMCC [40-60] % van ‘haar NPBT mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België op jaarbasis voor de periode 2014-2018 ⁽¹⁶⁾. Begin 2016 zal dat percentage worden geëvalueerd en aangepast voor de laatste twee jaar van de ruling op basis van de werkelijke cijfers over de laatste twee jaar en de gebudgetteerde cijfers voor de komende drie jaar. De ruling van 2014 herhaalt dat de vrijstelling niet ziet op de winst die SJMCC als haar “eigen” commissionair behaalt, en alleen geldt voor zover de financiële en uitzonderlijke kosten niet substantieel afwijken van de gebudgetteerde cijfers ⁽¹⁷⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (16) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (17) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (18) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.

⁽¹²⁾ Zie bijv. ruling van 2009, paragraaf 82.

⁽¹³⁾ Ruling van 2009, paragraaf 84.

⁽¹⁴⁾ Ruling van 2014, paragraaf 97.

⁽¹⁵⁾ Ruling van 2014, paragraaf 95. Het laagste kwartiel van de nieuwe benchmarkingstudie ligt tussen 1,46 % en 7,13 %.

⁽¹⁶⁾ Ruling van 2014, paragrafen 93, 95 en 96.

⁽¹⁷⁾ Ruling van 2014, paragrafen 111 en 113.

- (19) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. *De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92*

- (20) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽¹⁸⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

- (21) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“het OESO-modelbelastingverdrag”). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast (“dubbelbelastingverdrag”).
- (22) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (“EU-Arbitrageverdrag”) of van een dubbelbelastingverdrag.
- (23) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijzeregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetenen vennootschappen.

⁽¹⁸⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (24) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (“de memorie van toelichting”) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ⁽¹⁹⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 “gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen” ⁽²⁰⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat “[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[s]luit bij de internationaal aanvaarde norm” ⁽²¹⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist ⁽²²⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (25) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (26) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als “multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico’s en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (27) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 (“de circulaire”), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing ⁽²³⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (28) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.
- (29) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing ⁽²⁴⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

⁽¹⁹⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽²⁰⁾ Ibid., blz. 7: “Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm’s length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.”

⁽²¹⁾ Ibid., blz. 9: “Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm.”

⁽²²⁾ Ibid., blz. 5-6. “Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt.”

⁽²³⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

⁽²⁴⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

2.3.1.4. *De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”*

- (30) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005 ⁽²⁵⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (31) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking ⁽²⁶⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (32) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (33) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings ⁽²⁷⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. *De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*

- (34) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten ⁽²⁸⁾.
- (35) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

- (36) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (37) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings ⁽²⁹⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

⁽²⁵⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²⁶⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁷⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁸⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

⁽²⁹⁾ Zie voetnoot 18.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (38) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“OESO”) biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ⁽³⁰⁾ (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen”), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (39) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (40) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld ⁽³¹⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen ⁽³²⁾. Dit wordt het “zakelijkheidsbeginsel” genoemd.
- (41) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.
- (42) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽³³⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (43) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

⁽³⁰⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017”). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010”) en 1995 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995”).

⁽³¹⁾ Zie paragraaf 6 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽³²⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

⁽³³⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

“The arm’s length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (44) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽³⁴⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽³⁵⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽³⁶⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (45) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (46) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:
- Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽³⁷⁾.
 - Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezeten is in de andere overeenkomstsluitende Staat ⁽³⁸⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet

⁽³⁴⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁵⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁶⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁷⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” [“Indien tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)]

⁽³⁸⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” [“Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing⁽³⁹⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (47) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de “comparable uncontrolled price”-methode (“CUP”-methode); ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁽⁴⁰⁾.
- (48) De TNMM is een van de “indirecte methoden” om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. De TNMM onderzoekt, ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, verkopen, activa), de nettowinst die een belastingplichtige behaalt met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige voor de desbetreffende verbonden transactie dient te worden bepaald aan de hand van dezelfde nettowinstindicator die onafhankelijke ondernemingen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden hebben behaald⁽⁴¹⁾.
- (49) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getests. Als algemene regel geldt dat de geteste partij binnen een analyse op basis van de TNMM de minst complexe van de beide verbonden partijen is die bij de onderzochte verbonden transactie betrokken zijn. De keuze van de minst complexe entiteit zal worden bepaald op basis van een zogenaamde functionele analyse, d.w.z. een analyse van de functies die door de verbonden ondernemingen worden uitgeoefend, rekening houdende met de gebruikte activa en de gedragen risico's⁽⁴²⁾. Indien een vennootschap “routinematige” functies⁽⁴³⁾ verricht, niet-unieke activa gebruikt, geringe risico's draagt en dus geen waardevolle en unieke bijdrage aan de verbonden transactie levert, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.

⁽³⁹⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽⁴⁰⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

⁽⁴¹⁾ Een nettowinstindicator (“net profit indicator”), of ook wel winstniveau-indicator (“profit level indicator”), wordt in verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 omschreven als: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De verhouding tussen nettowinst en een passende grondslag (bijv. kosten, verkopen, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 omvat “nettowinst” geen niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening zoals rentebaten en -kosten, inkomstenbelastingen en niet-recurrente bijzondere posten. Immers, wat in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 nettowinst wordt genoemd, stemt overeen met de operationele winst. Meer bepaald kan, bij het toepassen van de TNMM, de nettowinstindicator doorgaans de verhouding zijn tussen de operationele winst en, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de zaak, de verkopen, de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of de activa. “COGS” staat voor Cost Of Goods Sold (kosten verkochte goederen) en vertegenwoordigt in hoofdzaak de directe en indirecte kosten die aan de productie van een vennootschap zijn toe te schrijven, terwijl met “operationele uitgaven” uitgaven worden bedoeld die een bedrijf doet om activiteiten te verrichten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar die verband houden met de onderneming als geheel, zoals toezicht-, algemene en administratieve kosten. Inkomsten in de resultatenrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2.21 en 2.22.

⁽⁴²⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴³⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

- (50) Zodra de operationele winst van de minder complexe entiteit is bepaald, wordt de restwinst van de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst van de verbonden transacties minus de operationele winst van de minder complexe partij) toegerekend aan de complexere partij (d.w.z. de niet-geteste partij) ⁽⁴⁴⁾. De complexere van beide entiteiten wordt, als gevolg van haar unieke en waardevolle functies (rekening houdende met de gebruikte activa en de gedragen risico's), geacht per definitie recht te hebben op het overrendement (*excess return*) op de transacties nadat de minder complexe entiteit volgens de TNMM is vergoed.
- (51) De Profit-Split-methode neemt als uitgangspunt de gecombineerde winst (verlies) van de verbonden ondernemingen die partij zijn bij de intragroepstransactie die moet worden geprijsd, en splitst die vervolgens tussen deze partijen uit op een economisch geldige basis die de verdeling van de winst zoals die in een overeenkomst tussen onafhankelijke ondernemingen in de markt zou zijn verwacht en weergegeven, zoveel mogelijk benadert ⁽⁴⁵⁾. De Profit-Split-methode wordt doorgaans als een geschikte methode beschouwd wanneer beide partijen bij de intragroepstransactie unieke en waardevolle bijdragen leveren aan die transactie, omdat in dat geval onafhankelijke partijen zouden verwachten te delen in de winst van de transactie naar rato van hun respectieve bijdrage ⁽⁴⁶⁾.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (52) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van "overwinst" niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (53) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde "overwinst" haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (54) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (55) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van "prijscontinuüm" inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de "zuivere zakelijke winst" van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (56) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake "overwinst" de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

⁽⁴⁴⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽⁴⁵⁾ Zie paragraaf 2.108 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽⁴⁶⁾ De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen beschrijven twee benaderingen om de gecombineerde winst over de verbonden ondernemingen te verdelen: de contributieanalyse en de restwinstanalyse. Bij de contributieanalyse (zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 2.119) wordt de gecombineerde winst uitgesplitst op basis van de relatieve waarde van de functies (rekening houdende met de gebruikte activa en de gedragen risico's) die worden uitgeoefend door elk van de partijen die betrokken zijn bij de intragroepstransacties die worden geprijsd. De restwinstanalyse (zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 2.121) is een benadering waarbij de winst in twee stappen wordt uitgesplitst. In een eerste stap krijgt iedere vennootschap een basis- (of routinematige) winst die past bij de routinefuncties die zij uitoefent, de activa die zij gebruikt en de risico's die zij draagt, op basis van een vergelijking met de marktrendementen die bij vergelijkbare transacties door onafhankelijke ondernemingen worden behaald. In een tweede stap wordt de restwinst die overblijft nadat de eerste stap is afgerond, aan de partijen toegerekend op een wijze die benadert hoe onafhankelijke partijen die winst zakelijk zouden hebben verdeeld.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (57) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁴⁷⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (58) Wat de eerste voorwaarde betreft, werden de rulings afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft SJMCC zich op die rulings gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.
- (59) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd ⁽⁴⁸⁾. Dankzij de rulings mocht SJMCC een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij SJMCC. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (60) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt SJMCC deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. Zij is actief als “Master Distributor” en “Co-entrepreneur”, belast met [...] en het verrichten van diverse intercompany diensten in de EMEA-regio. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van SJMCC het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden ⁽⁴⁹⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (61) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen ⁽⁵⁰⁾. Voor zover de omstreden maatregelen SJMCC ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen SJMCC bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst ⁽⁵¹⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen

⁽⁴⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁴⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁴⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁵⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁵¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rousse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato “Venezia vuole vivere” e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (62) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁵²⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen SJMCC een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

4.5.1. Voordeel

- (63) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁵³⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁵⁴⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁵⁵⁾.
- (64) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen SJMCC een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uiteengezet in de punten (10) en (11), heeft SJMCC die winst behaald via zakelijk geprijsde verbonden transacties of na vrijemarkttransacties, en haar eigen operationele uitgaven in aanmerking nemend.
- (65) Door de omstreden maatregelen mocht SJMCC een deel van haar daadwerkelijke geboekte winst als “bijkomende boekwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 januari 2009 tot en met 31 december 2018. SJMCC mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “bijkomende boekwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “bijkomende boekwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van SJMCC in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen SJMCC een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard

- (66) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan SJMCC is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁵⁶⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁵⁷⁾.
- (67) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.

⁽⁵²⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

⁽⁵³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁵⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁵⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

⁽⁵⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁵⁷⁾ Ibid.

- (68) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen SJMCC een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

4.5.3. Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen SJMCC ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen

- (69) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden⁽⁵⁸⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten⁽⁵⁹⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen SJMCC bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (70) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen SJMCC bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat SJMCC daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (71) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat die entiteit zou hebben behaald als zij onafhankelijk actief was geweest, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen SJMCC bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “bijkomende boekwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “bijkomende boekwinst” wordt beschouwd.

4.5.3.1. Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe

- (72) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt⁽⁶⁰⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst⁽⁶¹⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.
- (73) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven)⁽⁶²⁾.

⁽⁵⁸⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁵⁹⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

⁽⁶⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶¹⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁽⁶²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

- (74) Door de omstreden maatregelen mag SJMCC een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.
- (75) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (18), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt ⁽⁶³⁾.
- (76) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
- (77) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁶⁴⁾.
- (78) Zoals volgt uit punt (20), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals SJMCC) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
 - (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (79) In de punten (80) tot en met (95) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan SJMCC is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van SJMCC, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.

⁽⁶³⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

⁽⁶⁴⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het arm’s length principe, zodat de verwijzing naar het arm’s length principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder arm’s length principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

(a) *De vrijgestelde “bijkomende boekwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*

- (80) In de eerste plaats bevat geen van de rulings enige aanwijzing dat de “bijkomende boekwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van SJMCC wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De rulings verlenen een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De rulings vermelden zelfs niet duidelijk de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de rulings zakelijk geachte voorwaarden.
- (81) In paragraaf 84 van de ruling van 2009 en paragraaf 105 van de ruling van 2014 wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals SJMCC.
- (82) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (83) Aangezien de rulings SJMCC toestaan om een deel van haar geboekte winst van SJMCC vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van SJMCC om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.

(b) *De vrijgestelde “bijkomende boekwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen SJMCC en buitenlandse verbonden tegenpartijen*

- (84) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van SJMCC, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “bijkomende boekwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen SJMCC en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (85) Zoals in punt (10) uiteengezet, stellen de rulings de beprijzing van de intragroepstransacties tussen SJMCC en buitenlandse gelieerde ondernemingen, zoals de buitenlandse producenten of de lokale [low-risk entiteiten] van de Groep, niet ter discussie. In de rulings wordt impliciet aangenomen dat die transacties op marktvoorwaarden plaatsvinden⁽⁶⁵⁾. De rulings bevestigen ook dat SJMCC als Master Distributor/Co-entrepreneur sleutelfuncties zal vervullen, eigenaar zal zijn van aanzienlijke actia en alleen of samen [bepaalde commerciële] risico's zal dragen [...]. Op grond van die analyse — waarop dit besluit niet ziet — is de winst die SJMCC zal behalen, een afspiegeling van de functies die zij vervult en de risico's die zij draagt als Master Distributor/Co-entrepreneur. Die winst wordt in haar jaarrekening opgenomen als haar zakelijke winst.
- (86) Die uitkomst lijkt economisch correct. Sinds 2009 is SJMCC als een complexe entiteit actief als gevolg van haar niet-routinematige (d.w.z. unieke en waardevolle) bijdragen en het feit dat zij risico's als Co-entrepreneur draagt. Aangezien de rulings bevestigen dat de entiteit als Master Distributor/Co-entrepreneur wordt aangewezen, en de intercompany beprijzing van haar intragroepstransacties niet ter discussie stellen, kan de met die transacties behaalde winst geacht worden zakelijk te zijn.
- (87) Niettemin argumenteren de rulings dat de Groep SJMCC toestaat om te opereren als en de winst te behalen van een volwaardige distributeur omdat “[zij] op een stand-alone basis [...] dergelijke boekhoudkundige, bovenroutinematige winsten niet [zou] kunnen genereren”⁽⁶⁶⁾. Voorts argumenteren zij dat de reorganisatie waardoor SJMCC een Master Distributor/Co-entrepreneur wordt, in synergie-effecten, schaalvoordelen en kostenbesparingen zal resulteren, die bijkomende boekwinst voor SJMCC zullen opleveren, terwijl SJMCC “[o]p een individuele en onafhankelijke basis

⁽⁶⁵⁾ Zo wordt bijvoorbeeld in de ruling van 2009, paragraaf 75, verklaard dat SJMCC “vanuit een groepspectief aangemerkt [kan] worden als een full fledge distributeur, niettegenstaande van een minder complexe aard dan de Producenten/Divisies. Hiermee in overeenstemming, kan de marktconformiteit van [SJMCC]’s winsten volgende op de aankooptransactie van de Producenten/Divisies, getest worden met de profit split methode.”

⁽⁶⁶⁾ Ruling van 2009, paragraaf 76. In diezelfde zin ruling van 2014, paragraaf 71.

deze bijkomende boekwinsten niet [had] kunnen realiseren”⁽⁶⁷⁾. De ruling van 2009 betoogt dat het verschil tussen i) de door SJMCC behaalde boekhoudwinsten en ii) de vergoeding die zij naar verwachting had kunnen krijgen indien zij onafhankelijk had geopereerd van de groep waarvan zij deel uitmaakte, niet aan SJMCC kan worden toegewezen. Om die vergoeding te bepalen, passen de rulings de TNMM toe met SJMCC als de geteste partij en zonder enige verbonden transactie te bepalen die moet worden beprijsd, noch enige verbonden partij die de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is voornoemd verschil dat de omstreden maatregelen van belasting vrijstellen als “bijkomende boekwinst”.

- (88) De rulings herhalen dat “ondanks het feit dat het arm’s length-principe een algemeen aanvaard principe is, de praktische implementatie en impact ervan verschilt van land tot land” en dat “[d]e Belgische interpretatie van het arm’s length-principe, zoals beschreven in artikel 185 § 2, b WIB, verwijst naar de bepaling van een aanvaardbare vergoeding voor een Belgische entiteit alsof het een individuele en onafhankelijke (“stand-alone”) onderneming is”⁽⁶⁸⁾. De rulings voeren aan dat de boekhoudkundige winst van SJMCC dient te worden aangepast op grond van artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92, dat “het mogelijk [maakt] om, op unilaterale wijze, bijkomende winst opgenomen in de boekhouding van een Belgische entiteit fiscaal te corrigeren teneinde deze in overeenstemming te brengen met de Belgische interpretatie van het arm’s length-principe”⁽⁶⁹⁾.
- (89) Anders dan door de rulings wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag dat die entiteit zou hebben behaald als zij onafhankelijk actief was geweest. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de rulings lijken aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroeps-transacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel⁽⁷⁰⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.
- (90) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is beprijsd⁽⁷¹⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van SJMCC te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden beprijsd of die worden beprijsd.
- (91) De rulings voeren aan dat een deel van de “bijkomende boekwinst” die zij van belasting vrijstellen, zijn oorsprong vindt in het klantennetwerk dat SJMCC uit hoofde van haar lidmaatschap van de Groep beschikbaar wordt gesteld. De rulings definiëren echter niet nauwkeurig de inhoud, omvang of precieze details van dat netwerk. In dat verband merkt de Commissie op dat de correcte manier om winst verkregen uit immateriële activa — die een klantennetwerk onder bepaalde omstandigheden zou kunnen vertegenwoordigen — volgens het zakelijkheidsbeginsel te behandelen,

⁽⁶⁷⁾ Ruling van 2009, paragraaf 77. In diezelfde zin ruling van 2014, paragraaf 71.

⁽⁶⁸⁾ Ruling van 2009, paragraaf 58, en ruling van 2014, paragraaf 61.

⁽⁶⁹⁾ Ruling van 2009, paragraaf 59, en ruling van 2014, paragraaf 62.

⁽⁷⁰⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.15 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)].

⁽⁷¹⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

bestaat uit i) het identificeren, onderbouwen en juist afbakenen van dergelijke immateriële activa; ii) het uitvoeren van een gedetailleerde analyse van de kenmerken en vergelijkbaarheidsfactoren aangaande de betrokken verbonden transacties ⁽⁷²⁾, en iii) het aanpassen van de prijzen voor die verbonden transacties, zodat de voorwaarden daarvan overeenkomen met die in zakelijke transacties ⁽⁷³⁾. Geen van deze stappen is gevolgd in de rulings. In de rulings wordt geen concreet immaterieel actief dat door een verbonden groepsvennootschap aan SJMCC wordt overgedragen, geïdentificeerd, onderbouwd en juist afgebakend, laat staan de transacties of regelingen waardoor die overdracht mogelijk wordt, of de wijze waarop die transacties onder zakelijke voorwaarden zouden moeten worden vergoed.

- (92) Met betrekking tot het in de rulings aangevoerde argument dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “bijkomende boekwinst” ook zijn oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen, kostenbesparingen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie allereerst op dat synergie-effecten transacties noch immateriële activa zijn ⁽⁷⁴⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan ⁽⁷⁵⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen ⁽⁷⁶⁾.
- (93) Geen van deze stappen is gevolgd in de rulings. De rulings nemen eenvoudigweg aan dat dergelijke voordelen of baten in verband met synergie-effecten, schaalvoordelen en kostenbesparingen tot stand zullen komen doordat SJMCC een Master Distributor/Co-entrepreneur wordt, zonder dat duidelijk wordt bepaald in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten ⁽⁷⁷⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn, en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De rulings aanvaarden in plaats daarvan dat de door SJMCC gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na transacties met derden of na zakelijk geprijsde intragroepstransacties, en die in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (94) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 noch paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “bijkomende boekwinst”, zoals dat in de rulings wordt gedaan ⁽⁷⁸⁾. In die paragrafen wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragrafen bevelen zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel kan uitmaken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragrafen impliceren dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd ⁽⁷⁹⁾.
- (95) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (83), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van SJMCC om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.

⁽⁷²⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 6.13 en 6.14, waarin wordt uitgelegd dat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op immateriële activa de toepassing vereist van de in diezelfde richtlijnen voorgeschreven methodologie, welke onder meer een vaststelling van de onderliggende transacties en een gedetailleerde vergelijkbaarheidsanalyse omvat.

⁽⁷³⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 6.1, waarin wordt uitgelegd dat moet worden getracht vast te stellen “whether the conditions made or imposed in transactions between associated enterprises involving intangible property reflect arm’s length transactions” [“of de voorwaarden die worden gesteld of opgelegd bij transacties tussen verbonden ondernemingen waarbij immateriële activa zijn betrokken, zakelijke transacties weerspiegelen” (vertaling Commissie)].

⁽⁷⁴⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁷⁵⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁷⁶⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁷⁷⁾ Zo stellen de rulings bijvoorbeeld niet vast welke uitgaven zouden dalen of welke kostenbesparingen zouden kunnen worden verwezenlijkt, noch stellen zij vast hoe inkomsten zouden kunnen toenemen.

⁽⁷⁸⁾ Ruling van 2009, paragraaf 82, en ruling van 2014, paragraaf 102.

⁽⁷⁹⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (92)).

(c) *De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van SJMCC leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen*

- (96) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (66) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld⁽⁸⁰⁾.
- (97) In punt (74) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (75), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.
- (98) De voorlopige conclusie van de punten (80) tot en met (95) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van SJMCC, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door SJMCC een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

4.5.3.2. *Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen*

- (99) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (68) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen SJMCC selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat die entiteit zou hebben behaald als zij onafhankelijk actief was geweest, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (89) heeft betwist.
- (100) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door SJMCC toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan het gebruik van een klantennetwerk, synergie-effecten, schaalvoordelen en kostenbesparingen, welke die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (101) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen SJMCC selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁸¹⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit immateriële activa van de groep en exportsynergieën, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (102) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen SJMCC selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingengroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit een klantennetwerk, synergie-effecten, schaalvoordelen en kostenbesparingen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit dergelijke elementen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.

⁽⁸⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

⁽⁸¹⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingengroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

- (103) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen SJMCC selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van SJMCC tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (85). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten bij markttoegang en distributienetwerken tot stand komen, die vergelijkbaar zijn met schaalvoordelen of kostenbesparingen die door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (104) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen SJMCC selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat die entiteit zou hebben behaald als zij onafhankelijk actief was geweest, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. *Objectieve rechtvaardiging*

- (105) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁽⁸²⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁽⁸³⁾.
- (106) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van SJMCC, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.
- (107) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁽⁸⁴⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (108) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (80) en met (83), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de rulings zijn gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van SJMCC dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De rulings verifiëren niet, noch achten het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.

⁽⁸²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁸³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

⁽⁸⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

- (109) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (84) tot en met (95), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen SJMCC en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie voorlopig van oordeel dat die winst nooit (volledig) kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie ⁽⁸⁵⁾. Daardoor betwijfelt de Commissie dat zich ooit een situatie van dubbele belasting kan voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (110) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (111) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigden van die steun

- (112) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan SJMCC Europe staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (113) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.” ⁽⁸⁶⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan ⁽⁸⁷⁾.
- (114) In casu maakt SJMCC deel uit van de St. Jude Medical Group, die via haar uiteindelijke moedermaatschappij in de Verenigde Staten zeggenschap uitoefent over SJMCC. Bovendien neemt de Commissie aan dat het de Groep was die besloot om SJMCC om te vormen van een aanbieder van intercompany diensten tot een Master Distributor/Co-entrepreneur, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “bijkomende boekwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (115) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert ⁽⁸⁸⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de St. Jude Medical Group, naast SJMCC, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

⁽⁸⁵⁾ Wat de zogenaamde synergie-effecten, schaalvoordelen of kostenbesparingen betreft, zou een dergelijke afzonderlijke verbonden transactie nooit kunnen worden geacht te bestaan wanneer het zakelijkheidsbeginsel in het buitenland juist wordt toegepast. Ten aanzien van het feit dat een klantennetwerk zou zijn aangeboden, betwijfelt de Commissie om te beginnen dat dit soort immaterieel actief is overgedragen, aangezien het — zoals uitgelegd in punt (91) — in de omstreden maatregelen niet duidelijk is geïdentificeerd, onderbouwd en juist afgebakend. Ten tweede, mocht dat immaterieel actief al bestaan, dan zouden transacties met betrekking tot dat immaterieel actief, indien juist geïdentificeerd en afgebakend, theoretisch aan een opwaartse aanpassing kunnen worden onderworpen volgens de benadering waarvoor in artikel 9, lid 1, van het OESO-modelbelastingverdrag wordt gepleit. Dat zou echter een nauwkeurige aanpassing behelzen van de prijzen van de transacties waarbij dat immaterieel actief betrokken is. Het lijkt onwaarschijnlijk dat een dergelijke hypothetische primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing zou overeenstemmen met de vermeende daarmee verbonden voordelen die eenzijdig op het niveau van SJMCC worden beoordeeld, en het lijkt daarom onwaarschijnlijk dat zij een rechtvaardiging kan vormen voor de vrijstelling van het volledige bedrag van “overwinst” door de omstreden maatregelen.

⁽⁸⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽⁸⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽⁸⁸⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstreekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (116) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽⁸⁹⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽⁹⁰⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (117) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (118) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt⁽⁹¹⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt⁽⁹²⁾. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU⁽⁹³⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (119) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan SJMCC en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (120) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden⁽⁹⁴⁾.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de rulings inzake “bijkomende boekwinst” die door België aan St. Jude Medical Coordination Center BVBA zijn afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die rulings zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

- de jaarrekeningen van St. Jude Medical Coordination Center BVBA voor de jaren waarin de rulings door die onderneming werden gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van St. Jude Medical Coordination Center BVBA over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde rulings vrijgestelde “bijkomende boekwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de rulings;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

⁽⁸⁹⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽⁹⁰⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU. Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

⁽⁹¹⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽⁹²⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽⁹³⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

⁽⁹⁴⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53981 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von Soudal****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/18)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussel
BELGIQUE/BELGIË
Fax +32 229-61242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahme, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist

2011 erteilten die belgischen Steuerbehörden dem belgischen Unternehmen Soudal NV (im Folgenden „Soudal“) für die Steuerjahre 2010 bis 2014 einen Steuervorbescheid hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieses Steuervorbescheids wurde Soudal für den Teil seines Nettogewinns vor Steuern, den das Unternehmen eigenen Angaben zufolge aufgrund von Synergien und Skaleneffekten als „Gewinnüberschuss“ erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Der Steuervorbescheid stützt sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahme

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahme nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahme Soudal einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschafft, da die Nettofinanzposition des Unternehmens durch eine Einzelmaßnahme verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahme Soudal einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschafft, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie Soudal im Rahmen der Maßnahme eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird dem Unternehmen mit der Maßnahme im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit der Maßnahme Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von Soudal durch die Maßnahme verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird Soudal gegenüber allen anderen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahme eine Besserstellung von Soudal bewirkt, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahme und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahme erstellten jährlichen Steuererklärungen von Soudal akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV zugunsten von Soudal NV und der Soudal-Gruppe darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahme für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnte. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'une injonction de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. Soudal NV («Soudal») a bénéficié d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont récupéré les impôts impayés auprès de Soudal.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» octroyées par la Belgique entre 2004 et 2014, y compris celle octroyée à Soudal, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) Soudal est basée à Turnhout, en Belgique, et fait partie du groupe Soudal (le «Groupe»), un fabricant international de mastics, d'adhésifs et de mousses de polyuréthane basé en Belgique.
- (6) En 2011, le Groupe était établi dans plus de 30 pays et était actif dans plus de 100 pays. En 2009, il a réalisé un chiffre d'affaires mondial d'environ 295 millions d'EUR. Le Groupe emploie plus de 1 200 personnes dans le monde, dont plus de 650 à son siège à Turnhout ⁽³⁾.

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part de la décision anticipée décrite ci-dessous et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par Soudal sur la base de cette décision anticipée, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à Soudal.

— Le 22 février 2011, Soudal a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014 (la «décision anticipée») ⁽⁴⁾. Dans la décision anticipée, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que [50-55] % du bénéfice net avant impôt (en anglais *net profit before taxes* ou «NPBT») de Soudal pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»)

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Toutes les données proviennent de la décision anticipée telle que définie au considérant (7).

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2011.028 du 22 février 2011, adressée à Soudal.

- La décision anticipée a été modifiée par un avenant, daté du 25 juin 2013 (l'«avenant de 2013») ⁽⁵⁾, lequel avalise le fait que la prestation de services par deux sociétés du Groupe, [...] et [...] (en sa qualité de centre de services partagés), au bénéfice de Soudal, n'affectera pas la validité de la décision anticipée.

2.2.1. *Les opérations pour lesquelles la décision anticipée a été demandée*

- (8) La décision anticipée décrit le projet du Groupe de mettre en place une structure d'«entrepreneur central» et de désigner Soudal en Belgique comme l'«entrepreneur central» ⁽⁶⁾. En cette qualité, Soudal agira en tant qu'entité centrale chargée de la gestion centrale du Groupe au niveau mondial, avec le soutien de Soudal Holding NV. Soudal exercera des fonctions stratégiques mondiales en participant davantage aux principaux vecteurs de valeur du Groupe que sont: la planification stratégique, le marketing, la distribution, la recherche et le développement («R&D»), la finance, l'informatique, les ventes et la planification de la production. Les autres entités de distribution et de production du Groupe exerceront des fonctions auxiliaires et de routine, avec des risques limités et contrôlables.
- (9) La décision anticipée explique que la mise en œuvre de cette structure d'«entrepreneur central» donnera lieu à une hausse des investissements (investissements entièrement nouveaux ou «greenfield» qui auraient pu être effectués ailleurs, y compris en dehors de la Belgique) ⁽⁷⁾ et à la maintenance connexe, et augmentera le nombre de salariés sur le site de Turnhout ⁽⁸⁾ et à l'étranger ⁽⁹⁾. Soudal gèrera au niveau central les sites de production basés en Belgique, aux Pays-Bas, aux États-Unis, en Inde et en Pologne. En ce qui concerne en particulier la R&D, Soudal renforcera ses activités belges afin de satisfaire la demande du marché pour plus de R&D, et fournira des solutions mondiales et de l'innovation de produit (p. ex. le Soudal Windows System ou «SWS» ou des produits très techniques pour des clients industriels). La R&D sera donc centralisée à Turnhout, ce qui entraînera une hausse estimée du nombre d'emplois hautement qualifiés d'au moins 10 unités (emplois directs et indirects) ⁽¹⁰⁾. La décision anticipée explique en outre que la nouvelle structure d'entrepreneur central sera soutenue par un nouveau système de «planification des ressources de l'entreprise» («système ERP»), visant à rationaliser les différents processus d'entreprise de Soudal et des différentes filiales du Groupe, tant en Belgique qu'au niveau international ⁽¹¹⁾.

2.2.2. *Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer*

- (10) La décision anticipée valide la fixation des prix des transactions intragroupe entre Soudal et les entités de distribution, de production et de soutien du Groupe dans le cadre de la structure d'«entrepreneur central» ⁽¹²⁾. Plus précisément, la décision anticipée valide:
- le fait que, dans la structure d'«entrepreneur central», Soudal soit responsable des fonctions les plus importantes et supporte le plus de risques, tandis que les entités de distribution, les entités de production et les autres entités de soutien du Groupe n'exécutent que des fonctions de routine et auxiliaires au profit de Soudal;
- l'utilisation de la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN») pour la rémunération des transactions de Soudal avec les entités de production, aux fins de laquelle ces entités sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Les résultats de cette MTMN sont fondés sur une étude des prix de transfert indiquant qu'une rémunération des entités de production fondée sur une marge nette sur coûts de [4,5-5] % (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal [4,5-5] % de la somme du coût des marchandises vendues et des dépenses d'exploitation) est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence;

⁽⁵⁾ Avenant à la Voorafgaande beslissing 2011.028 du 25 juin 2013 adressée à KPMG à l'attention de Soudal.

⁽⁶⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme «entrepreneur central». Le paragraphe 9.2 de ces principes introduit le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonnier pour le donneur d'ordre mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁷⁾ Décision anticipée, point 31.

⁽⁸⁾ Décision anticipée, points 32 à 35. Soudal projetait notamment d'étendre le site de production existant et d'ouvrir un nouveau centre de distribution à Turnhout, ce qui entraînerait la création d'environ 140 nouveaux emplois (directs et indirects).

⁽⁹⁾ L'objectif de Soudal était d'accroître l'utilisation des capacités de son site de production en Pologne et de renforcer sa présence (au moyen d'entreprises conjointes ou de filiales) en dehors d'Europe (p. ex. un nouveau rachat en Chine et une nouvelle succursale au Brésil). Cela résulterait en une hausse de l'emploi à la fois en Pologne et en dehors. Voir la décision anticipée de 2005, points 41 à 43.

⁽¹⁰⁾ En outre, le «Soudal R&D centre» a été créé à Turnhout en 2010. Il comptait à l'époque 24 salariés. Voir la décision anticipée, point 38.

⁽¹¹⁾ Cet investissement créerait environ [1-10] emplois directs supplémentaires au sein du Groupe en Belgique et 2 emplois indirects chez les différents fournisseurs. Voir la décision anticipée de 2005, points 44 à 47.

⁽¹²⁾ Décision anticipée, point 64.

- l'utilisation de la MTMN pour la rémunération des transactions de Soudal avec l'entité de production de Pionki (Pologne), aux fins de laquelle cette entité est considérée comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Les résultats de cette MTMN sont fondés sur une étude des prix de transfert indiquant qu'une rémunération de l'entité de production de Pionki fondée sur une marge nette sur coûts de [10-15] % (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal [10-15] % de la somme du coût des marchandises vendues et des dépenses d'exploitation) est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence;
 - l'utilisation de la MTMN pour la rémunération des transactions de Soudal avec les entités de distribution, aux fins de laquelle ces entités sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Les résultats de cette MTMN sont fondés sur une étude des prix de transfert indiquant qu'une rémunération de ces entités est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si ces entités réalisent une marge d'exploitation de [2,5-3] % (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal à [2,5-3] % des ventes/recettes);
 - l'utilisation de la MTMN pour la rémunération des transactions de Soudal avec les entités de soutien, aux fins de laquelle ces entités sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Les résultats de cette MTMN sont fondés sur une étude des prix de transfert indiquant qu'une rémunération de ces entités fondée sur une marge nette sur coûts de [3,5-4] % (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal [3,5-4] % de la somme du coût des marchandises vendues et des dépenses d'exploitation) est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence ⁽¹³⁾.
- (11) La décision anticipée affirme que la mise en place de la structure d'«entrepreneur central» entraînera des synergies et d'autres économies d'échelle, qui profiteront à l'ensemble du Groupe et accroîtront son chiffre d'affaires et ses bénéfices ⁽¹⁴⁾. Elle explique ensuite que cette structure «[...] (i) permettra une centralisation accrue des fonctions stratégiques, des responsabilités et des risques au sein d'un siège opérationnel et mondial (en particulier au sein de Soudal NV), qui contrôlera, au niveau central, les autres entités du groupe en ce qui concerne les activités de vente et de production; et (ii) attribuera ensuite le bénéfice résiduel (positif ou négatif) à ce siège» ⁽¹⁵⁾. La décision anticipée affirme que «[d]ans la [structure d'entrepreneur central] et le modèle de fixation des prix de transfert qui y est associé, les entités de vente, de distribution et de production exercent des fonctions de routine au nom de l'entrepreneur central, qui supporte, sur le plan économique et juridique, les risques les plus importants et exerce les fonctions les plus importantes» ⁽¹⁶⁾. La décision anticipée soutient qu'en raison de la structure d'«entrepreneur central» mise en place par le Groupe, Soudal, en tant qu'«entrepreneur central», générera des «bénéfices excédentaires ou exagérés» liés aux «bénéfices supplémentaires tirés de la mise en œuvre de la structure d'«entrepreneur central» et des investissements “greenfield” à Turnhout (Belgique)» ⁽¹⁷⁾.
- (12) La décision anticipée affirme ensuite que les «bénéfices excédentaires ou exagérés», c'est-à-dire les bénéfices imputables aux synergies et aux économies d'échelle résultant de la mise en œuvre de la structure d'«entrepreneur central» et des investissements prévus, peuvent être calculés comme la différence entre ⁽¹⁸⁾:
- (i) le bénéfice marginal total que Soudal va réellement générer et enregistrer dans ses comptes annuels pour ces opérations; et
 - (ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» pour tenir compte des fonctions d'«entrepreneur central» de Soudal.
- Le montant visé au point (i) représente le bénéfice résiduel de Soudal, c'est-à-dire le chiffre d'affaires total tiré des ventes de pleine concurrence aux parties tierces et aux entités de vente duquel sont déduites la rémunération de pleine concurrence pour les entités de production et de service, ainsi que les dépenses d'exploitation propres de Soudal. Le montant visé au point (ii) semble avoir été déterminé en effectuant une analyse complémentaire des prix de transfert en utilisant la MTMN, mais cette fois en prenant Soudal comme partie testée la moins complexe; il en résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» tiré de ces opérations est évalué à une marge d'exploitation de [1,5-2] % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait être égal à [1,5-2] % des ventes/recettes) ⁽¹⁹⁾.
- (13) En se fondant sur les montants prévisionnels du Groupe pour les années 2010 à 2014, et compte tenu des bénéfices tirés d'autres incitations fiscales, la décision anticipée fixe les «bénéfices excédentaires» annuels que Soudal peut exonérer à [50-55] % de son NPBT pendant ces années ⁽²⁰⁾.

⁽¹³⁾ L'avenant de 2013 indique que les services de soutien additionnels énumérés dans l'avenant seront rémunérés sur la base d'une marge nette sur coûts de [1-5] à [1-5] %.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée, point 48.

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée, point 49.

⁽¹⁶⁾ Décision anticipée, point 53.

⁽¹⁷⁾ Décision anticipée, point 67.

⁽¹⁸⁾ Décision anticipée, points 67 et 68.

⁽¹⁹⁾ Décision anticipée, point 67.

⁽²⁰⁾ Décision anticipée, point 70. Cela se traduit par une exonération brute des «bénéfices excédentaires» de [60-70] % une fois que les autres incitations fiscales prévisionnelles sont prises en considération. Voir la décision anticipée, points 71 et 72.

- (14) La décision anticipée justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ⁽²¹⁾. Elle renvoie ensuite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable ⁽²²⁾.
- (15) La décision anticipée déclare que Soudal est autorisée à exonérer un montant équivalent à [50-55] % de son NPBT annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique pendant une période de cinq ans. Il est prévu que ce pourcentage soit revu et ajusté si nécessaire au bout de trois ans avec la possibilité d'une nouvelle prolongation de cinq ans ⁽²³⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (16) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (17) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de «toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci», et de «tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels».
- (18) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (19) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

- (20) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽²⁴⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:

«[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

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

⁽²¹⁾ Décision anticipée, point 76 (ou paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010).

⁽²²⁾ Décision anticipée, point 78.

⁽²³⁾ Décision anticipée, point 82.

⁽²⁴⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

- (21) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).
- (22) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (23) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2^o, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (24) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR ⁽²⁵⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune» ⁽²⁶⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement» ⁽²⁷⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite ⁽²⁸⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (25) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (26) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (27) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée ⁽²⁹⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.

⁽²⁵⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽²⁶⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽²⁷⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽²⁸⁾ Ibidem, p. 5-6. «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

⁽²⁹⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

- (28) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (29) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif) ⁽³⁰⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

2.3.1.4. *Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»*

- (30) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005 ⁽³¹⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.
- (31) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale ⁽³²⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (32) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (33) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées ⁽³³⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. *La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale*

- (34) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts ⁽³⁴⁾.
- (35) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

⁽³⁰⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays».

⁽³¹⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽³²⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽³³⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³⁴⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

- (36) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (37) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées⁽³⁵⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

2.3.2. *Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert*

2.3.2.1. *Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*

- (38) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert»)⁽³⁶⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (39) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.
- (40) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes⁽³⁷⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence⁽³⁸⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (41) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.

⁽³⁵⁾ Voir la note de bas de page n° 24.

⁽³⁶⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

⁽³⁷⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³⁸⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

- (42) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus ⁽³⁹⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition internationale par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (43) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

- (44) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 ⁽⁴⁰⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie ⁽⁴¹⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe ⁽⁴²⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (45) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (46) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.
- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résidant sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽⁴³⁾.
 - L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant ⁽⁴⁴⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même

⁽³⁹⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽⁴⁰⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴¹⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴²⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴³⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽⁴⁴⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif⁽⁴⁵⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.

- (47) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence⁽⁴⁶⁾.
- (48) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre⁽⁴⁷⁾.
- (49) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés⁽⁴⁸⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine»⁽⁴⁹⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.
- (50) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée)⁽⁵⁰⁾. L'entité la plus

⁽⁴⁵⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽⁴⁶⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»

⁽⁴⁷⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs).» Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁽⁴⁸⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.» Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions.» Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁹⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

⁽⁵⁰⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (51) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (52) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (53) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.
- (54) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (55) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (56) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁵¹⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (57) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. Soudal, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (58) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait

⁽⁵¹⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

normalement perçues ⁽⁵²⁾. La décision anticipée a permis à Soudal d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès de Soudal en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (59) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, Soudal fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. Soudal est responsable de la conduite des activités du Groupe au niveau mondial. Les produits et les services concernés par ces activités sont l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur de Soudal est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁵³⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (60) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes ⁽⁵⁴⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent Soudal de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère Soudal d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence ⁽⁵⁵⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

4.5. Avantage sélectif

- (61) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État ⁽⁵⁶⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à Soudal parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (62) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise ⁽⁵⁷⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même ⁽⁵⁸⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû ⁽⁵⁹⁾.
- (63) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Soudal en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (10), la décision anticipée commence par valider les prix fixés pour les transactions intragroupe conclues entre Soudal et ses contreparties étrangères associées au sein du Groupe. Cette fixation des prix de transfert, qui se fonde sur la MTMN, a pour effet que ces contreparties se voient attribuer une rémunération pour

⁽⁵²⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁵³⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

⁽⁵⁴⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁵⁵⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

⁽⁵⁶⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁵⁷⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁵⁸⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁵⁹⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

leurs fonctions prétendument de routine qui équivaut à une marge d'exploitation ou à une marge nette sur coûts, tandis que le bénéfice résiduel généré par les transactions intragroupe susmentionnées est attribué à Soudal. Ce bénéfice résiduel est ensuite enregistré dans les comptes annuels de Soudal et fournit la base de son EBIT.

- (64) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014, Soudal a été autorisée à exonérer une partie de son NPBT tiré de la mise en œuvre de la structure d'«entrepreneur central» de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». Soudal n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices de Soudal, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Soudal, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

4.5.2. Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle

- (65) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à Soudal au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁶⁰⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁶¹⁾.
- (66) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».
- (67) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à Soudal un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Soudal par rapport à des entreprises comparables

- (68) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁶²⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁶³⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Soudal par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (69) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur de Soudal par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (70) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures

⁽⁶⁰⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; l'affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et l'affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁶¹⁾ Ibidem.

⁽⁶²⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁶³⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

contestées créent une discrimination en faveur de Soudal étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

4.5.3.1. *Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR*

- (71) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables⁽⁶⁴⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée⁽⁶⁵⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.
- (72) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujéti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition)⁽⁶⁶⁾.
- (73) Les mesures contestées permettent à Soudal d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (74) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (18), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*»⁽⁶⁷⁾.
- (75) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:

— l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (des prix de transfert).

⁽⁶⁴⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁶⁵⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU: C:2018:505, point 88: «L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁶⁶⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

⁽⁶⁷⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, no 100, & RCJB, 2000, p. 525): «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*».

- l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (des prix de transfert).
- (76) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁶⁸⁾.
- (77) Ainsi qu'il ressort du considérant (20), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme Soudal) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (78) Aux considérants (79) à (94), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à Soudal au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Soudal, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.
- (a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*
- (79) En premier lieu, rien n'indique, dans la décision anticipée, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par Soudal ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. La décision anticipée accorde l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. La décision anticipée n'identifie même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que cette décision considère comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (80) A l'inverse, le point 78 de la décision anticipée s'appuie sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour Soudal.
- (81) L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés *«sont également repris dans les bénéfices d'une autre société»*. L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (82) Étant donné que la décision anticipée autorise Soudal à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable de Soudal pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

⁽⁶⁸⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littéra b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] À cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.»

(b) Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Soudal et des contreparties associées étrangères

- (83) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Soudal, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Soudal et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.
- (84) Comme expliqué au considérant (10), la décision anticipée commence par valider la fixation des prix des transactions intragroupe de Soudal avec d'autres sociétés du Groupe. Pour ce faire, elle inclut des analyses des prix de transfert s'appuyant sur la MTMN, les autres sociétés du Groupe étant considérées comme la partie la moins complexe, et partant comme la partie testée à ces transactions. Ces analyses — qui ne relèvent pas de l'objet de la présente décision — permettent de déterminer une rémunération «de routine» de pleine concurrence pour ces sociétés ⁽⁶⁹⁾. La conséquence logique de l'application de la MTMN aux autres sociétés du Groupe dans ces analyses est que tout bénéfice résiduel provenant de ces transactions contrôlées, une fois que ces sociétés ont obtenu une rémunération de pleine concurrence, revient à Soudal et est enregistré dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (85) Cette conséquence est non seulement logique, eu égard aux motifs sous-tendant l'application même de la MTMN, mais elle se justifie également d'un point de vue économique. L'entité la plus complexe du fait de ses contributions non courantes (c'est-à-dire uniques et de valeur) bénéficie du rendement excédentaire de ces transactions, mais supporte également le risque d'une perte dans le cas où l'ensemble des transactions considérées ne génère pas de rendement commercial. La notion de «bénéfice résiduel» est spécifique aux transactions et se réfère à la ou aux transactions contrôlées spécifiques considérées qui génèrent ce bénéfice. Le bénéfice résiduel est le bénéfice provenant d'un ensemble de transactions cumulées qui reste après que la partie la moins complexe (en tant que partie testée) a été rémunérée pour ses fonctions de routine par l'application de la MTMN. Par conséquent, étant donné que la MTMN a été choisie pour fixer le prix des transactions intragroupe de Soudal et que la décision anticipée accepte cette méthode, de même que la désignation de cette entité comme «entrepreneur central», le bénéfice résiduel tiré de ces transactions constitue son bénéfice de pleine concurrence et est enregistré en tant que tel dans sa comptabilité.
- (86) Néanmoins, la décision anticipée affirme que la mise en œuvre de la structure d'«entrepreneur central» permettra au Groupe d'accroître son chiffre d'affaires et son bénéfice en réalisant des synergies et en renforçant son efficacité opérationnelle (y compris les économies de coûts connexes) ⁽⁷⁰⁾. Elle poursuit en affirmant que la structure d'«entrepreneur central» ⁽⁷¹⁾ mise en place par le Groupe «permet i) une centralisation accrue des fonctions stratégiques, des responsabilités et des risques au sein d'un siège opérationnel et mondial (en particulier au sein de Soudal), qui dirigera, au niveau central, les autres entités du Groupe participant soit aux activités de vente, soit aux activités de production, et ii) attribuera ensuite le bénéfice résiduel (ou la perte résiduelle) à ce siège» ⁽⁷²⁾. Elle ajoute que «dans le cadre [de la structure d'«entrepreneur central»] et compte tenu des investissements greenfield prévus, Soudal, en tant qu'«entrepreneur central», générera des bénéfices excédentaires» et que «ces «bénéfices excédentaires ou exagérés» peuvent être exonérés d'impôt pour Soudal sur la base de l'[article 185, paragraphe 2, point b), du CIR]» ⁽⁷³⁾. À cet égard, elle soutient également que «contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR de 1992 fournit une base juridique permettant de s'écarter des bénéfices comptables et donc de réduire les bénéfices imposables en dehors de la comptabilité sans qu'une double imposition (réelle ou potentielle) soit nécessaire. Il suffit de démontrer que le bénéfice comptabilisé par l'entité belge du groupe est excédentaire» ⁽⁷⁴⁾.

⁽⁶⁹⁾ Voir la décision anticipée, point 54: «La manière dont il est prévu que ces entités soient rémunérées au titre de la future structure d'entrepreneur central, aux conditions du marché ou dans des conditions de pleine concurrence, peut être déterminée en fonction des coûts encourus (en particulier pour les entités de production) ou au moyen d'une marge d'exploitation en fonction du chiffre d'affaires généré (en particulier pour les entités de vente et de distribution).» Voir également la décision anticipée, point 56: «Il va sans dire que la structure d'entrepreneur central à mettre en œuvre sera accompagnée (soutenue par le nouveau système d'exploitation SAP) par une approche plus professionnelle et fondée de la fixation des prix de transfert au sein du groupe Soudal.»

⁽⁷⁰⁾ Décision anticipée, point 48.

⁽⁷¹⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme «entrepreneur central». Le paragraphe 9.2 de ces principes introduit le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonnier pour le donneur d'ordre mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁷²⁾ Décision anticipée, point 49.

⁽⁷³⁾ Décision anticipée, point 60.

⁽⁷⁴⁾ Décision anticipée, point 59.

- (87) Selon la décision anticipée, cet ajustement doit être déterminé comme la différence entre: i) le NPBT que Soudal, en tant qu'«entrepreneur central», devrait générer suivant l'approche fondée sur les bénéfices résiduels décrite au considérant (84); et ii) le NPBT qu'elle devrait générer si elle opérait dans les conditions normales du marché ⁽⁷⁵⁾. Pour déterminer ce dernier, la décision anticipée semble appliquer la MTMN une deuxième fois, mais cette fois avec Soudal comme partie testée et sans identifier une quelconque transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire» ⁽⁷⁶⁾.
- (88) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décision anticipée semble affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application ⁽⁷⁷⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.
- (89) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices «[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques». Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué ⁽⁷⁸⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable de Soudal, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (90) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels ⁽⁷⁹⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent ⁽⁸⁰⁾, ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux ⁽⁸¹⁾.

⁽⁷⁵⁾ Décision anticipée, point 68.

⁽⁷⁶⁾ Décision anticipée, point 67.

⁽⁷⁷⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.» Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]».

⁽⁷⁸⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁷⁹⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁸⁰⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁸¹⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

- (91) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la réorganisation d'entreprise et des investissements prévus, sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité du Groupe⁽⁸²⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par Soudal, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (92) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée⁽⁸³⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés⁽⁸⁴⁾.
- (93) En tout état de cause, même si la réorganisation et les investissements prévus devaient engendrer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle et même si les actions concertées et délibérées, les sociétés du groupe qui exécutent ces actions et les transactions contrôlées entre ces parties du groupe avaient été correctement identifiées (ce qui n'est pas le cas), la décision anticipée semble indiquer que ces bénéfices devraient être (ré)attribués à Soudal. En particulier, la décision anticipée affirme que «[p]our pouvoir se développer, tout en améliorant son efficacité et sa rentabilité, le groupe Soudal souhaite se diriger vers une structure davantage contrôlée au niveau central, et envisage actuellement l'établissement d'une structure d'entrepreneur central, où Soudal NV agira en tant qu'entrepreneur central»⁽⁸⁵⁾. La décision anticipée poursuit en disant que «[l]a mise en œuvre de la structure d'entrepreneur central et les réorganisations qui s'ensuivent sont essentielles pour l'avenir du groupe, dans l'objectif ultime de réaliser des gains de synergie plus importants, d'accroître l'efficacité opérationnelle (et les économies de coûts connexes) et d'augmenter le chiffre d'affaires et les bénéfices [...]»⁽⁸⁶⁾. Ces affirmations indiquent que toute rentabilité supplémentaire engendrée par la réorganisation du Groupe découle des contributions de Soudal en Belgique et a donc été enregistrée à juste titre dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (94) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (82), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable de Soudal pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Soudal entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*
- (95) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (65) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée⁽⁸⁷⁾.
- (96) Au considérant (73), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (74), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.

⁽⁸²⁾ Par exemple, la décision anticipée n'indique pas quelles dépenses seraient réduites, ni quelles économies de coûts pourraient être générées, pas plus qu'elle n'indique comment les revenus seraient augmentés.

⁽⁸³⁾ Décision anticipée, point 142.

⁽⁸⁴⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (90)].

⁽⁸⁵⁾ Décision anticipée, point 27.

⁽⁸⁶⁾ Décision anticipée, point 48.

⁽⁸⁷⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

- (97) Aux considérants (79) à (94), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Soudal, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à Soudal une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

4.5.3.2. Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt

- (98) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (67) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent Soudal de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (88).
- (99) En effet, en permettant à Soudal d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (100) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Soudal de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽⁸⁸⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (101) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Soudal de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (102) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Soudal de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable de Soudal à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (85). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (103) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Soudal de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

⁽⁸⁸⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

4.5.4. *Justification objective*

- (104) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽⁸⁹⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽⁹⁰⁾.
- (105) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Soudal, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (106) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽⁹¹⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (107) Premièrement, comme expliqué aux considérants (79) à (82), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable de Soudal qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.
- (108) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (83) à (94), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Soudal et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (109) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (110) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. **Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide**

- (111) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à Soudal sous la forme d'une exonération fiscale.

⁽⁸⁹⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁹⁰⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

⁽⁹¹⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 52.

- (112) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales»⁽⁹²⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels⁽⁹³⁾.
- (113) En l'espèce, Soudal fait partie du Groupe Soudal. En outre, la Commission part du principe que c'est le Groupe qui a décidé de mettre en place une structure d'«entrepreneur central», avec Soudal en tant qu'«entrepreneur central», en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (114) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées⁽⁹⁴⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le Groupe Soudal, en plus de Soudal, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.7. Illégalité de l'aide

- (115) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification)⁽⁹⁵⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension)⁽⁹⁶⁾. L'article 1^{er}, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (116) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (117) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE⁽⁹⁷⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE⁽⁹⁸⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide⁽⁹⁹⁾.
- (118) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à Soudal et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.

⁽⁹²⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽⁹³⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

⁽⁹⁴⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

⁽⁹⁵⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽⁹⁶⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽⁹⁷⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽⁹⁸⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽⁹⁹⁾ Affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

- (119) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question ⁽¹⁰⁰⁾.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que la décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» accordée à Soudal NV par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de cette décision anticipée ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels de Soudal NV relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur la décision anticipée pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés de Soudal NV pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par la décision anticipée susmentionnée ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés à la décision anticipée ou présentés en lien avec celles-ci;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au *Journal officiel de l'Union européenne*. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du *Journal officiel de l'Union européenne*, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

⁽¹⁰⁰⁾ Affaire T-308/11, Eurallumina/Commission, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016") ⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Soudal NV ("Soudal") ontving een ruling inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigten in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van Soudal teruggevorderd.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie") ⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de ruling die aan Soudal is afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigten van de omstreden maatregelen

- (5) Soudal is gevestigd in Turnhout, België, en maakt deel uit van de Soudal-groep ("de Groep"), een internationale producent van voegkitten, lijmen en polyurethaanschuim met België als thuisbasis.
- (6) In 2011 had de Groep vestigingen in meer dan 30 landen en activiteiten in meer dan 100 landen. De totale omzet bedroeg in 2009 circa 295 miljoen EUR. De Groep telt wereldwijd ruim 1200 werknemers, van wie ruim 650 op de hoofdzetel in Turnhout ⁽³⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde ruling en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van Soudal die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan Soudal een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend.
 - Op 22 februari 2011 heeft Soudal een ruling inzake "overwinst" verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie, die de periode van vijf jaar van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2014 bestrijkt ("de ruling") ⁽⁴⁾. In de ruling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen ("de Rulingcommissie") beslist dat [50-55] % van de nettowinst vóór belastingen (Net Profit Before Taxes, afgekort NPBT) van Soudal op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ("WIB 92") in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als "overwinst" (ook "excessieve winst" genoemd).
 - De ruling werd gewijzigd bij een "avenant" van 25 juni 2013 ("het avenant van 2013") ⁽⁵⁾. In het avenant van 2013 is overeengekomen dat de levering van diensten door twee vennootschappen van de Groep, [...] en [...] (in de hoedanigheid van Shared Services Centre) ten gunste van Soudal geen afbreuk doet aan de geldigheid van de ruling.

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Alle gegevens komen uit de ruling, zoals gedefinieerd in punt (7).

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2011.028 van 22 februari 2011, gericht aan Soudal.

⁽⁵⁾ Avenant bij Voorafgaande beslissing 2011.028 van 25 juni 2013, gericht aan KPMG ter attentie van Soudal.

2.2.1. De verrichtingen waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) De ruling beschrijft het plan van de Groep om een “central entrepreneur”-model in te voeren en Soudal in België aan te wijzen als “central entrepreneur”. ⁽⁶⁾ In die hoedanigheid zal Soudal optreden als centrale entiteit verantwoordelijk voor het centrale beheer van de wereldwijde Groep met ondersteuning door Soudal Holding NV. Soudal zal globale strategische functies uitoefenen en een grotere betrokkenheid hebben bij sleutelfactoren voor waardecreatie zoals strategische planning, marketing, distributie, research en development (“R&D”), financiën, IT, verkoop en productieplanning. De andere distributie- en productie-entiteiten van de Groep zullen routine- en ondersteunende functies met beperkte en beheersbare risico's uitoefenen.
- (9) In de ruling wordt verduidelijkt dat de implementatie van dit “central entrepreneur”-model zal gepaard gaan met een toenemend investeringsvolume (“greenfield”-investeringen die Soudal ook elders, dus buiten België, zou kunnen doen) ⁽⁷⁾ en bijbehorend behoud en stijging van de werkgelegenheid in Turnhout ⁽⁸⁾ en in het buitenland ⁽⁹⁾. Soudal zal de productievestigingen in België, Nederland, de VS, India en Polen centraal beheren. Wat in het bijzonder R&D betreft, zal Soudal haar activiteiten in België uitbreiden om tegemoet te komen aan de vraag van de markt naar meer onderzoek en ontwikkeling met het oog op wereldwijde oplossingen en productinnovatie (bv. het “SWS”-systeem, Soudal Windows Systeem, of technisch vooruitstrevende producten voor industriële klanten). De R&D-activiteit zal bijgevolg in Turnhout worden gecentraliseerd. De daarmee gepaard gaande personeelsuitbreiding wordt geschat op minstens 10 hooggekwalificeerde medewerkers (zowel direct als indirect) ⁽¹⁰⁾. Volgens de ruling zal het nieuwe “central entrepreneur”-model voorts worden ondersteund door een nieuw “ERP”-systeem (Enterprise Resource Planning) dat de verschillende bedrijfsprocessen van Soudal en de verschillende vestigingen van de Groep, zowel in België als in het buitenland, moet stroomlijnen ⁽¹¹⁾.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “overwinst”

- (10) De ruling valideert de beprijzing van intragroepstransacties tussen Soudal en de distributie-, productie- en ondersteunende entiteiten van de Groep binnen het “central entrepreneur”-model ⁽¹²⁾. De ruling valideert met name het volgende:
- het feit dat Soudal in het “central entrepreneur”-model verantwoordelijk is voor de belangrijkste functies en de meeste risico's draagt, terwijl de distributie-, productie- en andere ondersteunende entiteiten van de Groep routine- en ondersteunende functies uitoefenen ten behoeve van Soudal;
 - het gebruik van de Transactional Net Margin Method (“TNMM”) voor de vergoeding van de transacties tussen Soudal en de productie-entiteiten, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. De resultaten van die TNMM zijn gebaseerd op een verrekenprijsstudie die aangeeft dat een vergoeding van de productie-entiteiten op basis van een netto cost-plus marge van [4,5-5] % (d.w.z. hun operationele winst is gelijk aan [4,5-5] % van de som van de kosten van de verkochte goederen en de operationele uitgaven) zakelijk wordt geacht;
 - het gebruik van de TNMM voor de vergoeding van de transacties tussen Soudal en de productie-entiteit in Pionki (Polen) (“de productievestiging Pionki”), waarbij die entiteit voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. De resultaten van die TNMM zijn gebaseerd op een verrekenprijsstudie die aangeeft dat een vergoeding van de productievestiging Pionki op basis van een netto cost-plus marge van [10-15] % (d.w.z. hun operationele winst is gelijk aan [10-15] % van de som van de kosten van de verkochte goederen en de operationele uitgaven) zakelijk wordt geacht;

⁽⁶⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “central entrepreneur” niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁷⁾ Ruling, paragraaf 31.

⁽⁸⁾ Ruling, paragrafen 32-35. De plannen van Soudal omvatten de uitbreiding van de bestaande productiecapaciteit en de opening van een nieuw distributiecentrum in Turnhout. Daarbij zouden (direct en indirect) circa 140 nieuwe arbeidsplaatsen worden gecreëerd.

⁽⁹⁾ Het doel van Soudal was om de capaciteit van de productievestiging in Polen beter te benutten en de aanwezigheid buiten Europa (o. a. een nieuwe overname in China en oprichting van een filiaal in Brazilië) te versterken (via joint ventures of dochterondernemingen). Dit zou zowel in Polen als in het buitenland meer werkgelegenheid opleveren. Zie ruling, paragrafen 41-43.

⁽¹⁰⁾ Voorts werd in 2010 in Turnhout het Soudal R&D-centrum opgericht, dat toentertijd 24 medewerkers telde. Zie ruling, paragraaf 38.

⁽¹¹⁾ Deze investering zou direct [1-10] extra arbeidsplaatsen binnen de Groep in België en indirect 2 arbeidsplaatsen bij de toeleveranciers opleveren. Zie ruling, paragrafen 44-47.

⁽¹²⁾ Ruling, paragraaf 64.

- het gebruik van de TNMM voor de vergoeding van de transacties tussen Soudal en de distributie-entiteiten, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. De resultaten van die TNMM zijn gebaseerd op een verrekenprijsstudie die aangeeft dat een vergoeding van die entiteiten zakelijk wordt geacht indien een operationele marge van [2,5-3] % wordt gerealiseerd door de entiteiten (d.w.z. hun operationele winst zou gelijk moeten zijn aan [2,5-3] % van de omzet/inkomsten);
 - het gebruik van de TNMM voor de vergoeding van de transacties tussen Soudal en de ondersteunende entiteiten, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. De resultaten van die TNMM zijn gebaseerd op een verrekenprijsstudie die aangeeft dat een vergoeding van die entiteiten op basis van een netto cost-plus marge van [3,5-4] % (d.w.z. hun operationele winst is gelijk aan [3,5-4] % van de som van de kosten van de verkochte goederen en de operationele uitgaven) zakelijk wordt geacht ⁽¹³⁾.
- (11) De ruling stelt dat de invoering van het “central entrepreneur”-model zal leiden tot synergie-effecten en andere schaalvoordelen waarvan de Groep als geheel zal profiteren en tot een stijging van de omzet en de winst ⁽¹⁴⁾. Tevens wordt gesteld dat dit model “[...] (i) moet toelaten de strategische functies, verantwoordelijkheden en risico's in toenemende mate te centraliseren in een operationeel en wereldwijd hoofdkwartier (met name binnen Soudal NV), dat de andere groepsentiteiten centraal zal aansturen en dit zowel voor de verkoop- als de productieactiviteiten; en (ii) vervolgens het residuele resultaat (winst of verlies) toe te rekenen aan dit hoofdkwartier” ⁽¹⁵⁾. Volgens de ruling “[verrichten] in het [Central Entrepreneur Model] en het daarop gestoelde transfer pricing model de verkoop-, distributie- en productie-entiteiten routinematige activiteiten in opdracht van de central entrepreneur, die economisch en juridisch de voornaamste risico's draagt en de belangrijkste functies waarneemt” ⁽¹⁶⁾. De in de ruling gevolgde redenering is dat Soudal, als gevolg van het door de Groep ingevoerde “central entrepreneur”-model, als central entrepreneur “excessieve of overmatige winst” zal genereren in verband “met de bijkomende winst die voortvloeit uit de implementatie van het CEM en het doorvoeren van de greenfield-investeringen in Turnhout (België)” ⁽¹⁷⁾.
- (12) Volgens de ruling is de “excessieve of overmatige winst” als hierboven bedoeld, d.w.z. de aan synergie-effecten en schaalvoordelen van de implementatie van het CEM en de voorgenoemde investeringen toe te schrijven winst, het verschil tussen ⁽¹⁸⁾:
- (i) de totale bijkomende winst die Soudal daadwerkelijk zal genereren en voor die transacties in zijn boekhouding zal opnemen, en
 - (ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke winst voor de “central entrepreneur”-functies van Soudal.
- Het bedrag onder i) vertegenwoordigt de residuele winst van Soudal, d.w.z. de totale omzet uit zakelijke verkopen aan derde partijen en de verkoopentiteiten, waarop de arm's length vergoeding voor de productie- en dienstenverlenende entiteiten en de eigen operationele kosten van Soudal in mindering zijn gebracht. Het bedrag onder ii) lijkt te zijn bepaald op grond van een verdere verrekenprijsanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, maar deze keer met Soudal als de minst complexe, geteste partij, als gevolg waarvan haar vermeende “aangepaste” zakelijke winst uit die activiteiten wordt gebenchmarkt op een operationele marge van [1,5-2] % (d.w.z. haar operationele winst zou gelijk moeten zijn aan [1,5-2] % van de omzet/inkomsten) ⁽¹⁹⁾.
- (13) Op basis van de gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2010 tot en met 2014 en voordelen van andere fiscale stimuli in aanmerking nemend, wordt in de ruling bepaald dat de jaarlijkse “excessieve winst” van Soudal die kan worden vrijgesteld [50-55] % bedraagt van de NPBT van Soudal in die jaren ⁽²⁰⁾.
- (14) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van “overwinst” door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 ⁽²¹⁾. Zij verwijst vervolgens naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de “excessieve winst” in de winst moet worden opgenomen ⁽²²⁾.

⁽¹³⁾ In het avenant van 2013 wordt opgemerkt dat de erin vermelde aanvullende ondersteunende diensten worden vergoed op basis van een netto cost-plus marge van [1-5] tot [1-5] %.

⁽¹⁴⁾ Ruling, paragraaf 48.

⁽¹⁵⁾ Ruling, paragraaf 49.

⁽¹⁶⁾ Ruling, paragraaf 53.

⁽¹⁷⁾ Ruling, paragraaf 67.

⁽¹⁸⁾ Ruling, paragrafen 67 en 68.

⁽¹⁹⁾ Ruling, paragraaf 67.

⁽²⁰⁾ Ruling, paragraaf 70. Rekening houdende met andere gebudgetteerde fiscale stimuli betekent dit een bruto vrijstelling van “overwinst” van [60-70] %. Zie ruling, paragrafen 71 en 72.

⁽²¹⁾ Ruling, paragraaf 76 (of paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010).

⁽²²⁾ Ruling, paragraaf 78.

- (15) De ruling verklaart dat Soudal een bedrag gelijk aan [50-55] % van haar jaarlijkse NPBT voor een periode van vijf jaar in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen. Dat percentage wordt geëvalueerd en indien nodig aangepast na drie jaar en kan voor een periode van vijf jaar worden verlengd ⁽²³⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (16) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (17) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen “alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (18) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (19) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92

- (20) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽²⁴⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

⁽²³⁾ Ruling, paragraaf 82.

⁽²⁴⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

- (21) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling ("het OESO-modelbelastingverdrag"). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast ("dubbelbelastingverdrag").
- (22) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen ("EU-Arbitrageverdrag") of van een dubbelbelastingverdrag.
- (23) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijsregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetenen vennootschappen.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (24) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 ("de memorie van toelichting") geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ⁽²⁵⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 "gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen" ⁽²⁶⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat "[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[sluit] bij de internationaal aanvaarde norm" ⁽²⁷⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist ⁽²⁸⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (25) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (26) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als "multinationale groep van verbonden ondernemingen" geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (27) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ("de circulaire"), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing ⁽²⁹⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (28) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.

⁽²⁵⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽²⁶⁾ Ibid., blz. 7: "Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm's length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen."

⁽²⁷⁾ Ibid., blz. 9: "Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm."

⁽²⁸⁾ Ibid., blz. 5-6: "Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt."

⁽²⁹⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

- (29) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing⁽³⁰⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

2.3.1.4. *De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”*

- (30) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005⁽³¹⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (31) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking⁽³²⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (32) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (33) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings⁽³³⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. *De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*

- (34) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten⁽³⁴⁾.
- (35) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

⁽³⁰⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

⁽³¹⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽³²⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽³³⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³⁴⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

- (36) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (37) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings⁽³⁵⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (38) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling ("OESO") biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations⁽³⁶⁾ ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen"), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (39) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (40) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld⁽³⁷⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen⁽³⁸⁾. Dit wordt het "zakelijkheidsbeginsel" genoemd.
- (41) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.

⁽³⁵⁾ Zie voetnoot 24.

⁽³⁶⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017"). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010") en 1995 ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995").

⁽³⁷⁾ Zie paragraaf 6 van de "preface" (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽³⁸⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

- (42) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽³⁹⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (43) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

“The arm's length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (44) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽⁴⁰⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽⁴¹⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽⁴²⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (45) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (46) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:

— Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezetene belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽⁴³⁾.

⁽³⁹⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽⁴⁰⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴¹⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴²⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴³⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” [“[Indien] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)]

- Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezet is in de andere overeenkomstsluitende Staat⁽⁴⁴⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing⁽⁴⁵⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (47) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁽⁴⁶⁾.
- (48) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties⁽⁴⁷⁾.

⁽⁴⁴⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” [“Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

⁽⁴⁵⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽⁴⁶⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

⁽⁴⁷⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrente bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

- (49) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's⁽⁴⁸⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties” uitoefent⁽⁴⁹⁾, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.
- (50) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij)⁽⁵⁰⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (51) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (52) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (53) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (54) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (55) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

⁽⁴⁸⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁹⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

⁽⁵⁰⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen verrekenprijzen 2010.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (56) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁵¹⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (57) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op zijn beurt heeft Soudal zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.
- (58) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd ⁽⁵²⁾. Dankzij de ruling mocht Soudal een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij Soudal. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (59) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt Soudal deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. Soudal is verantwoordelijk voor het mondiale leiderschap van de Groep. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van Soudal het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden ⁽⁵³⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (60) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen ⁽⁵⁴⁾. Voor zover de omstreden maatregelen Soudal ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen Soudal bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst ⁽⁵⁵⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

⁽⁵¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁵³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁵⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁵⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rouse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

4.5. Selectief voordeel

- (61) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁵⁶⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen Soudal een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

4.5.1. Voordeel

- (62) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁵⁷⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁵⁸⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁵⁹⁾.
- (63) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen Soudal een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (10), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties tussen Soudal en verbonden buitenlandse tegenpartijen van de Groep. Die verrekenprijs-exercitie, die is gebaseerd op de TNMM, leidt ertoe dat die tegenpartijen een vergoeding voor hun zogenoemde routinefuncties wordt toegekend die gelijk is aan een operationele marge of een netto cost-plus marge, terwijl de residuele winst van de bovengenoemde intragroepstransacties aan Soudal wordt toegewezen. Die residuele winst wordt vervolgens in de jaarrekening van Soudal opgenomen en vormt de basis voor haar EBIT.
- (64) Door de omstreden maatregelen mocht Soudal een deel van haar NPBT die voortvloeit uit de implementatie van het “central entrepreneur”-model als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2014. Soudal mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van Soudal in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen Soudal een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard

- (65) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan Soudal is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁶⁰⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁶¹⁾.
- (66) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.

⁽⁵⁶⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

⁽⁵⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁵⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁵⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

⁽⁶⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁶¹⁾ Ibid.

- (67) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen Soudal een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook *prima facie* selectief zijn.

4.5.3. Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen Soudal ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen

- (68) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden ⁽⁶²⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten ⁽⁶³⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen Soudal bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (69) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen Soudal bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat Soudal daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (70) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (*quod non*), de omstreden maatregelen Soudal bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

4.5.3.1. Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe

- (71) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt ⁽⁶⁴⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst ⁽⁶⁵⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.
- (72) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven) ⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶²⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁶³⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

⁽⁶⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶⁵⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁽⁶⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

- (73) Door de omstreden maatregelen mag Soudal een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.
- (74) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (18), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt ⁽⁶⁷⁾.
- (75) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een *primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing* genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een *correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing* genoemd.
- (76) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁶⁸⁾.
- (77) Zoals volgt uit punt (20), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals Soudal) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
 - (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (78) In de punten (79) tot en met (94) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan Soudal is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Soudal, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.

⁽⁶⁷⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

⁽⁶⁸⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het arm’s length principe, zodat de verwijzing naar het arm’s length principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder arm’s length principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

(a) *De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*

- (79) In de eerste plaats bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van Soudal wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.
- (80) In paragraaf 78 van de ruling wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals Soudal.
- (81) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (82) Aangezien de ruling Soudal toestaat een deel van haar geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Soudal om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.

(b) *De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen Soudal en buitenlandse verbonden tegenpartijen*

- (83) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Soudal, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Soudal en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (84) Zoals uitgelegd in punt (10), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties van Soudal met andere vennootschappen van de Groep. Dit gebeurt door het verrichten van verrekenprijsanalyses waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, met de andere vennootschappen van de Groep als de minst complexe en dus de geteste partijen bij die transacties. Het resultaat van die analyses — die niet het voorwerp van dit besluit vormen — is dat voor die vennootschappen een zakelijke “routine”-vergoeding wordt vastgesteld⁽⁶⁹⁾. Het logische gevolg van de toepassing van de TNMM in die analyses op de andere vennootschappen van de groep is dat de residuele winst die overblijft uit die verbonden transacties nadat die vennootschappen een zakelijke vergoeding hebben ontvangen, door Soudal wordt behaald en in haar jaarrekening wordt opgenomen als zakelijke winst.
- (85) Dat gevolg is niet alleen logisch, op basis van de achterliggende gedachte van de toepassing van de TNMM op zich, maar ook vanuit economisch perspectief. De meest complexe entiteit heeft op grond van haar niet-routinematige (d. w.z. unieke en waardevolle) bijdragen recht op het residuele rendement van die transacties, maar draagt ook het risico van een verlies ingeval de onderzochte gecombineerde transacties geen commercieel rendement genereren. Het begrip “residuele winst” is transactiespecifiek en verwijst naar de onderzochte specifieke verbonden transacties die winst genereren. De residuele winst is de winst die voortkomt uit een reeks gecombineerde transacties die overblijft nadat de minst complexe partij (als geteste partij) door de toepassing van de TNMM voor haar routinefuncties is vergoed. Aangezien de TNMM is gekozen om de intragroepstransacties van Soudal te beprijzen en aangezien de ruling die methode aanvaardt en aanvaardt dat die entiteit als “central entrepreneur” wordt aangewezen, is bijgevolg de residuele winst uit die transacties haar zakelijke winst en wordt die winst als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.

⁽⁶⁹⁾ Zie ruling, paragraaf 54: “De beoogde, marktconforme of arms’ lengthvergoedingswijze van deze entiteiten in het toekomstige CEM kan bepaald worden in functie van de opgelopen kosten (in bijzonder voor de productie-entiteiten) of onder de vorm van een operationele marge in functie van de gerealiseerde omzet (in bijzonder voor de verkoop- en distributie-entiteiten).” Zie ook ruling, paragraaf 56: “Het spreekt voor zich dat het geïmplementeerde CEM zal gepaard gaan (hierbij ondersteund door het nieuwe SAP-besturingssysteem) met een meer professionele en onderbouwde aanpak van de verrekenprijzen binnen de Soudal-groep.”

- (86) Volgens de ruling heeft de implementatie van het CEM door de Groep echter als uiteindelijke doelstelling te komen tot de realisatie van betere synergievoordelen, de toename van de operationele efficiëntie (met bijbehorende kostenbesparingen) en een stijging van de omzet en winst.⁽⁷⁰⁾ Tevens wordt gesteld dat het door de Groep ingevoerde “central entrepreneur”-model⁽⁷¹⁾ “[...] (i) moet toelaten de strategische functies, verantwoordelijkheden en risico's in toenemende mate te centraliseren in een operationeel en wereldwijd hoofdkwartier (met name binnen Soudal NV), dat de andere groepsentiteiten centraal zal aansturen en dit zowel voor de verkoop- als de productieactiviteiten, en (ii) vervolgens het residuele resultaat (winst of verlies) toe te rekenen aan dit hoofdkwartier”⁽⁷²⁾. Voorts wordt bepaald dat “onder het CEM en rekening houdend met de geplande groenfieldinvesteringen Soudal NV als central entrepreneur excessieve winsten zal realiseren” en dat “deze “excessieve of overmatige winsten” fiscaal kunnen worden vrijgesteld in hoofde van Soudal NV op basis van artikel 185, § 2, b) WIB 1992”⁽⁷³⁾. In dat verband wordt in de ruling ook gesteld dat “in tegenstelling tot artikel 9, paragraaf 2 OESO-modelverdrag artikel 185, § 2, b) WIB 1992 een wettelijke basis voorziet om af te wijken van het boekhoudkundig resultaat en dus om het belastbaar resultaat extracomptabel te verminderen zonder dat er sprake moet zijn van een (effectieve of waarschijnlijke) dubbele belasting. Het is voldoende dat kan worden aangetoond dat de winsten behaald door de Belgische central entrepreneur entiteit excessief zijn”⁽⁷⁴⁾.
- (87) De ruling voert aan dat die vermindering moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de NPBT die Soudal, als “central entrepreneur”, verwacht te behalen op grond van de residuele winstbenadering, zoals beschreven in punt (84); en ii) de NPBT die zij zou mogen verwachten te behalen onder normale marktomstandigheden⁽⁷⁵⁾. Om de laatstgenoemde NPBT te kunnen bepalen, lijkt de ruling de TNMM een tweede keer toe te passen, maar deze keer met Soudal als de geteste partij en zonder aan te geven welke verbonden transactie moet worden beprijsd, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstreden maatregelen vrijstellen van belasting als “overwinst”⁽⁷⁶⁾.
- (88) Anders dan door de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de ruling lijkt aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroepstransacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijmarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel⁽⁷⁷⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁷⁰⁾ Ruling, paragraaf 48.

⁽⁷¹⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “central entrepreneur” niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁷²⁾ Ruling, paragraaf 49.

⁽⁷³⁾ Ruling, paragraaf 60.

⁽⁷⁴⁾ Ruling, paragraaf 59.

⁽⁷⁵⁾ Ruling, paragraaf 68.

⁽⁷⁶⁾ Ruling, paragraaf 67.

⁽⁷⁷⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm's length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijmarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijmarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm's length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)].

- (89) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is beprijsd ⁽⁷⁸⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van Soudal te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden beprijsd of die worden beprijsd.
- (90) Met betrekking tot het argument in de ruling dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa ⁽⁷⁹⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan ⁽⁸⁰⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen ⁽⁸¹⁾.
- (91) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling neemt eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten en investeringen, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten ⁽⁸²⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door Soudal gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (92) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan ⁽⁸³⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd ⁽⁸⁴⁾.
- (93) Zelfs als de geplande reorganisatie en investeringen tot winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen zouden leiden en zelfs als de doelbewuste gezamenlijke acties, de vennootschappen van de groep die die acties uitvoeren en de verbonden transacties tussen die partijen van de groep naar behoren waren vastgesteld (*quod non*), lijkt de ruling hoe dan ook erop te wijzen dat die winst aan Soudal zou moeten worden toegerekend. Meer in het bijzonder stelt de ruling: “Teneinde verder te kunnen groeien, doch tevens op het zelfde moment de efficiëntie en winstgevendheid verder te verbeteren, wenst de Soudal-groep over te gaan naar een meer centraal aangestuurde structuur, waarbij momenteel gedacht wordt aan de invoering van een Central Entrepreneur Model (CEM), waarbij Soudal NL zal optreden als centrale entiteit of central entrepreneur” ⁽⁸⁵⁾. Tevens stelt de ruling dat “[d]e implementatie van het CEM en de daaruit voortvloeiende reorganisaties essentieel zijn voor de toekomst van de groep, met als uiteindelijke bedoeling te komen tot de realisatie van betere synergievoordelen, de toename van de operationele efficiëntie (met bijbehorende kostenbesparingen) en een stijging van de omzet en winst [...]” ⁽⁸⁶⁾. Dit wijst erop dat alle extra winstgevendheid die door de reorganisatie van de Groep wordt gecreëerd, voortvloeit uit bijdragen van Soudal in België en dus terecht in haar jaarrekening is opgenomen als zakelijke winst.

⁽⁷⁸⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁷⁹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁸⁰⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁸¹⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁸²⁾ In de ruling wordt bijvoorbeeld niet vastgesteld welke kosten zouden zijn verminderd noch welke kostenbesparingen zouden kunnen zijn verwezenlijkt en evenmin hoe inkomsten zouden zijn verhoogd.

⁽⁸³⁾ Ruling, paragraaf 142.

⁽⁸⁴⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (90)).

⁽⁸⁵⁾ Ruling, paragraaf 27.

⁽⁸⁶⁾ Ruling, paragraaf 48.

- (94) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (82), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Soudal om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.
- (c) *De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van Soudal leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen*
- (95) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (65) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld⁽⁸⁷⁾.
- (96) In punt (73) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (74), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.
- (97) De voorlopige conclusie van de punten (79) tot en met (94) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Soudal, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door Soudal een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.
- 4.5.3.2. *Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen*
- (98) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (67) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen Soudal selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (88) heeft betwist.
- (99) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door Soudal toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (100) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Soudal selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁸⁸⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.

⁽⁸⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk*, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group*, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

⁽⁸⁸⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingengroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

- (101) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Soudal selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (102) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Soudal selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van Soudal tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (85). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (103) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen Soudal selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. Objectieve rechtvaardiging

- (104) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁽⁸⁹⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁽⁹⁰⁾.
- (105) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Soudal, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen *prima facie* leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.
- (106) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁽⁹¹⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (107) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (79) en met (82), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van Soudal dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die

⁽⁸⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁹⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

⁽⁹¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.

- (108) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (83) tot en met (94), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Soudal en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (109) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (110) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigden van die steun

- (111) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan Soudal staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (112) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: *“In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.”* ⁽⁹²⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan ⁽⁹³⁾.
- (113) In dit geval is Soudal deel van de Soudal-groep. Bovendien neemt de Commissie aan dat het de Groep was die besloot om een “central entrepreneur”-model op te zetten, met Soudal als “central entrepreneur”, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (114) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert ⁽⁹⁴⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Soudal-groep, naast Soudal, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

⁽⁹²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽⁹³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽⁹⁴⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (115) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽⁹⁵⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽⁹⁶⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (116) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (117) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt⁽⁹⁷⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt⁽⁹⁸⁾. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU⁽⁹⁹⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (118) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan Soudal en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (119) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden⁽¹⁰⁰⁾.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de ruling inzake “overwinst” die door België aan Soudal NV is afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die ruling zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

- de jaarrekeningen van Soudal NV voor de jaren waarin de ruling door die onderneming werd gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van Soudal NV over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde ruling vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de ruling;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

⁽⁹⁵⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽⁹⁶⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU. Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

⁽⁹⁷⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele gebruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽⁹⁸⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽⁹⁹⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

⁽¹⁰⁰⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53982 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von Ontex BVBA****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/19)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussel
BELGIQUE/BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahme, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist

2011 erteilten die belgischen Steuerbehörden dem belgischen Unternehmen Ontex BVBA (im Folgenden „Ontex“) für die Steuerjahre 2011 bis 2015 einen Steuervorbescheid hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieses Steuervorbescheids wurde Ontex für den Teil des Gewinns vor Zinsen und Steuern („EBIT“), den das Unternehmen eigenen Angaben zufolge als „Gewinnüberschuss“ aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Der Steuervorbescheid stützt sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahme

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahme nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahme Ontex einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschafft, da die Nettofinanzlage des Unternehmens durch eine Einzelmaßnahme verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahme Ontex einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschafft, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie Ontex im Rahmen der Maßnahme eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird dem Unternehmen mit der Maßnahme im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit der Maßnahme Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von Ontex durch die Maßnahme verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird Ontex gegenüber allen anderen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahme eine Besserstellung von Ontex bewirkt, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahme und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahme erstellten jährlichen Steuererklärungen von Ontex akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 zugunsten von Ontex und der Ontex-Gruppe darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahme für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnte. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'une injonction de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. Ontex BVBA («Ontex») a bénéficié d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont récupéré les impôts impayés auprès d'Ontex.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» octroyées par la Belgique entre 2004 et 2014, y compris celle octroyée à Ontex, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) Ontex est basée à Buggenhout, en Belgique, et fait partie du groupe Ontex (le «Groupe»), un concepteur, fabricant et distributeur international de produits hygiéniques jetables.
- (6) À l'époque de la décision anticipée, le Groupe exerçait ses activités dans le monde entier, avait des bureaux de vente et de marketing dans 25 pays et enregistrait un chiffre d'affaires annuel de 1,21 milliard d'EUR environ. En 2011, Ontex employait 929 salariés à temps plein à son siège social en Belgique ⁽³⁾.

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part de la décision anticipée décrite ci-dessous et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par Ontex sur la base de cette décision anticipée, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à Ontex.

Le 6 septembre 2011, Ontex a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015 (la «décision anticipée») ⁽⁴⁾. Dans la décision anticipée, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que [60-80] % du bénéfice d'exploitation (en anglais earnings before interest and taxes ou «EBIT») réel d'Ontex pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»)

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Toutes les données proviennent de la décision anticipée telle que définie ci-dessous et du document intitulé «Operating & financial review of the audited financial statements for the financial year ended December 31, 2011» (http://www.ontexglobal.com/sites/default/files/fy_2011_bondholder_report.pdf)

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2010.239 du 6 septembre 2011, adressée à Ontex.

2.2.1. L'opération pour laquelle la décision anticipée a été demandée

- (8) La décision anticipée décrit la récente mise en place, par le Groupe, d'un modèle d'entreprise centralisé dans lequel Ontex agit en Belgique en tant que donneur d'ordre et est responsable de la gestion centrale du Groupe à l'échelle mondiale, tandis que les sociétés liées du Groupe agissent en tant que prestataires de services. Dans le nouveau modèle d'entreprise, Ontex sera chargée de négocier avec la majorité des fournisseurs de matières premières, de fournir les spécifications des produits aux sociétés chargées de leur fabrication, de définir les normes de qualité et de planifier la production. La décision anticipée explique ensuite que le Groupe projette de réaliser des investissements supplémentaires en Belgique, en particulier dans des installations de production ⁽⁵⁾.

2.2.2. Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer

- (9) La décision anticipée commence par valider la fixation des prix des transactions intragroupe conclues, au sein de sa nouvelle structure d'entreprise avec «donneur d'ordre», entre Ontex, d'une part, et les sous-traitants et les distributeurs limités du Groupe, d'autre part. Plus précisément, la décision anticipée valide: ⁽⁶⁾
- le fait que, dans la structure d'entreprise avec «donneur d'ordre», Ontex soit identifiée comme responsable des fonctions les plus importantes et comme supportant le plus de risques, tandis que les sous-traitants et les distributeurs limités du Groupe n'exécutent que des fonctions de routine au profit d'Ontex.
 - l'utilisation de la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN») pour la rémunération des transactions d'Ontex avec les sous-traitants, aux fins de laquelle ces entités sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Les résultats de cette MTMN sont fondés sur une étude des prix de transfert ⁽⁷⁾ indiquant qu'une rémunération des sous-traitants est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si ces entités réalisent une marge sur les coûts totaux de [3-3,5] %;
 - l'utilisation de la MTMN pour la rémunération des transactions d'Ontex avec les distributeurs limités, aux fins de laquelle ces entités sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Les résultats de cette MTMN sont fondés sur une étude des prix de transfert ⁽⁸⁾ indiquant qu'une rémunération des distributeurs limités est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si ces entités réalisent une marge d'exploitation de [1,5-2] % (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal à [1,5-2] % des ventes/recettes).
- (10) La décision anticipée affirme que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, «fournit la base juridique pour l'octroi d'une correction fiscale unilatérale du bénéfice qu'une entreprise belge n'aurait pas généré si elle n'avait pas participé aux relations commerciales d'entreprises liées.» ⁽⁹⁾. Elle ajoute que «[l]a raison d'être de cette disposition fiscale est que si la société belge était une société indépendante, sa structure de coûts serait en principe différente et son bénéfice aurait pu être inférieur. Il est également possible que la société belge, en tant que membre d'un groupe multinational, ait obtenu un avantage direct ou indirect découlant des actifs incorporels qui n'aurait pas été disponible dans le cas d'une société indépendante.» ⁽¹⁰⁾. Enfin, elle affirme que «[s]ur la base du principe de pleine concurrence internationalement reconnu, une différence de bénéfice par rapport à une société indépendante ne peut pas être attribuée à une société belge.» ⁽¹¹⁾.
- (11) La décision anticipée explique que la mise en place de la structure d'entreprise avec «donneur d'ordre» entraînera des synergies et d'autres économies d'échelle qui profiteront à l'ensemble du Groupe, auxquels Ontex, en tant que donneur d'ordre, aura accès, tout comme aux bénéfices consolidés qui résulteront de ces synergies ⁽¹²⁾. Elle poursuit en affirmant: Des «bénéfices excédentaires au sens de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR peuvent résulter de synergies de groupe [...]» ⁽¹³⁾.
- (12) La décision anticipée renvoie à une annexe dans laquelle les bénéfices imputables aux synergies et aux économies d'échelle ont été calculés comme la différence entre:
- i) le bénéfice qu'Ontex va réellement générer et enregistrer dans ses comptes annuels et
 - ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» pour tenir compte des fonctions de «donneur d'ordre» d'Ontex.

⁽⁵⁾ Décision anticipée, points 3 à 6, 11 et 17 à 20.

⁽⁶⁾ Décision anticipée, points 21 à 24.

⁽⁷⁾ Cette étude des prix de transfert n'est pas annexée à la décision anticipée, qui y fait toutefois référence.

⁽⁸⁾ Cette étude des prix de transfert n'est pas annexée à la décision anticipée, qui y fait toutefois référence.

⁽⁹⁾ Décision anticipée, point 73.

⁽¹⁰⁾ Décision anticipée, point 74.

⁽¹¹⁾ Décision anticipée, point 75.

⁽¹²⁾ Décision anticipée, point 78.

⁽¹³⁾ Décision anticipée, point 79.

- (13) Le montant visé au point i) représente le bénéfice résiduel d'Ontex, c'est-à-dire le chiffre d'affaires total du Groupe duquel sont déduites la rémunération de pleine concurrence pour les entités de distribution (y compris les groupements régionaux) et les sous-traitants et les distributeurs limités, ainsi que les dépenses d'exploitation propres d'Ontex. Le montant visé au point ii) est déterminé en effectuant une deuxième analyse des prix de transfert utilisant la MTMN, mais cette fois en prenant Ontex comme partie testée la moins complexe; il en résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» est évalué à une marge d'exploitation comprise entre [1,5-2] % et [5-10] % avec une valeur médiane de [3,5-4] % (c'est-à-dire que son bénéfice devrait se situer entre [1,5-2] % et [5-10] % des ventes/recettes) ⁽¹⁴⁾.
- (14) En se fondant sur les montants prévisionnels du Groupe pour les années 2011 à 2015, la décision anticipée fixe les «bénéfices excédentaires» annuels à exonérer à [60-80] % de l'EBIT réel d'Ontex pendant ces années.
- (15) La décision anticipée justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ⁽¹⁵⁾. Elle renvoie ensuite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable ⁽¹⁶⁾.
- (16) La décision anticipée déclare qu'Ontex est autorisée à exonérer un montant équivalant à [60-80] % de son EBIT annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique pendant une période de cinq ans débutant en 2011, avec la possibilité d'une nouvelle prolongation de cinq ans ⁽¹⁷⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. *L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique*

- (17) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (18) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de *«toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci»*, et de *«tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels»*.
- (19) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1er, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (20) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée, points 84 à 86. Le pourcentage exact de la marge d'exploitation utilisé pour déterminer le montant des bénéfices excédentaires n'est pas mentionné dans la décision anticipée.

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée, point 88.

⁽¹⁶⁾ Décision anticipée, point 90.

⁽¹⁷⁾ Décision anticipée, points 94 et 95.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

- (21) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽¹⁸⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:

«[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

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

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

- (22) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).
- (23) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (24) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2°, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (25) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR ⁽¹⁹⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune» ⁽²⁰⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement» ⁽²¹⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite ⁽²²⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.

⁽¹⁸⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

⁽¹⁹⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽²⁰⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR 92. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽²¹⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽²²⁾ Ibidem, pp. 5-6: «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

- (26) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (27) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (28) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée ⁽²³⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.
- (29) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (30) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif) ⁽²⁴⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

2.3.1.4. Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»

- (31) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005 ⁽²⁵⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.
- (32) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale ⁽²⁶⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (33) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.

⁽²³⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

⁽²⁴⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays».

⁽²⁵⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²⁶⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

- (34) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires» sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées⁽²⁷⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale

- (35) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts⁽²⁸⁾.
- (36) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.»

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

- (37) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (38) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées⁽²⁹⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

2.3.2. Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert

2.3.2.1. Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert

- (39) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert»)⁽³⁰⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (40) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.

⁽²⁷⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁸⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

⁽²⁹⁾ Voir la note de bas de page n° 18.

⁽³⁰⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

- (41) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes⁽³¹⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence⁽³²⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (42) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.
- (43) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus⁽³³⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition international par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (44) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

- (45) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017⁽³⁴⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie⁽³⁵⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe⁽³⁶⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (46) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (47) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.

⁽³¹⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³²⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

⁽³³⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³⁴⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁵⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁶⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résidant sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽³⁷⁾.
- L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant ⁽³⁸⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif ⁽³⁹⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.
- (48) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence ⁽⁴⁰⁾.
- (49) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre ⁽⁴¹⁾.
-
- ⁽³⁷⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».
- ⁽³⁸⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»
- ⁽³⁹⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.
- ⁽⁴⁰⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»
- ⁽⁴¹⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs)». Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

- (50) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés⁽⁴²⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine»⁽⁴³⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.
- (51) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée)⁽⁴⁴⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (52) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (53) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (54) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.
- (55) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (56) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

⁽⁴²⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés) par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.» Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions.» Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴³⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

⁽⁴⁴⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (57) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁴⁵⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (58) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. Ontex, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (59) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁴⁶⁾. La décision anticipée a permis à Ontex d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès d'Ontex en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (60) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, Ontex fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. Ontex est responsable de la conduite des activités du Groupe au niveau mondial. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur d'Ontex est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁴⁷⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (61) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes ⁽⁴⁸⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent Ontex de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère Ontex d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence ⁽⁴⁹⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

⁽⁴⁵⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

⁽⁴⁶⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁴⁷⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

⁽⁴⁸⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁴⁹⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

4.5. Avantage sélectif

- (62) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État ⁽⁵⁰⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à Ontex parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (63) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise ⁽⁵¹⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même ⁽⁵²⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû ⁽⁵³⁾.
- (64) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Ontex en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par valider les prix fixés pour les transactions intragroupe conclues entre Ontex et ses contreparties étrangères associées au sein du Groupe. Cette fixation des prix de transfert, qui se fonde sur la MTMN, a pour effet que ces contreparties se voient attribuer une rémunération pour leurs fonctions prétendument de routine qui équivaut à une marge d'exploitation ou à une marge nette sur coûts, tandis que le bénéfice résiduel généré par les transactions intragroupe susmentionnées est attribué à Ontex. Ce bénéfice résiduel est ensuite enregistré dans les comptes annuels d'Ontex et fournit la base de son EBIT.
- (65) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015, Ontex a été autorisée à exonérer une partie de son EBIT de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédendaire». Ontex n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédendaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédendaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices d'Ontex, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Ontex, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

4.5.2. Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle

- (66) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à Ontex au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités» ⁽⁵⁴⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité» ⁽⁵⁵⁾.
- (67) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».

⁽⁵⁰⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁵¹⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁵²⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁵³⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

⁽⁵⁴⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; l'affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et l'affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁵⁵⁾ Ibidem.

- (68) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1er, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à Ontex un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'Ontex par rapport à des entreprises comparables

- (69) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁵⁶⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁵⁷⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'Ontex par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (70) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur d'Ontex par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (71) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'Ontex étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

4.5.3.1. Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR

- (72) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables⁽⁵⁸⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée⁽⁵⁹⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.
- (73) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujetti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition)⁽⁶⁰⁾.

⁽⁵⁶⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁵⁷⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

⁽⁵⁸⁾ Affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁵⁹⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU: C:2018:505, point 88: «L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite «normale».» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁶⁰⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

- (74) Les mesures contestées permettent à Ontex d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (75) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (19), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*»⁽⁶¹⁾.
- (76) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (des prix de transfert).
 - l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (des prix de transfert).
- (77) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention⁽⁶²⁾.
- (78) Ainsi qu'il ressort du considérant (21), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme Ontex) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (79) Aux considérants (80) à (94), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à Ontex au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Ontex, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.

⁽⁶¹⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, n° 100, & RCJB, 2000, p. 525): «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*».

⁽⁶²⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «*L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littéra b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] À cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.*».

(a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*

- (80) En premier lieu, rien n'indique, dans la décision anticipée, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par Ontex ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. La décision anticipée accorde l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. La décision anticipée n'identifie même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que cette décision considère comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (81) Le point 90 de la décision anticipée s'appuie, par contre, sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour Ontex.
- (82) L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés *«sont également repris dans les bénéfices d'une autre société»*. L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (83) Étant donné que la décision anticipée autorise Ontex à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable d'Ontex pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

(b) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Ontex et des contreparties associées étrangères.*

- (84) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Ontex, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Ontex et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.
- (85) Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par valider la fixation des prix des transactions intragroupe d'Ontex avec d'autres sociétés du Groupe. Pour ce faire, elle inclut des analyses des prix de transfert s'appuyant sur la MTMN, les autres sociétés du Groupe étant considérées comme la partie la moins complexe, et partant comme la partie testée à ces transactions. Ces analyses — qui ne relèvent pas de l'objet de la présente décision — permettent de déterminer une rémunération «de routine» de pleine concurrence pour ces sociétés. La conséquence logique de l'application de la MTMN aux autres sociétés du Groupe dans ces analyses est que tout bénéfice résiduel provenant de ces transactions contrôlées, une fois que ces sociétés ont obtenu une rémunération de pleine concurrence, revient à Ontex et est enregistré dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (86) Cette conséquence est non seulement logique, eu égard aux motifs sous-tendant l'application même de la MTMN, mais elle se justifie également d'un point de vue économique. L'entité la plus complexe du fait de ses contributions non courantes (c'est-à-dire uniques et de valeur) bénéficie du rendement excédentaire de ces transactions, mais supporte également le risque d'une perte dans le cas où l'ensemble des transactions considérées ne génère pas de rendement commercial. La notion de «bénéfice résiduel» est spécifique aux transactions et se réfère à la ou aux transactions contrôlées spécifiques considérées qui génèrent ce bénéfice. Le bénéfice résiduel est le bénéfice provenant d'un ensemble de transactions cumulées qui reste après que la partie la moins complexe (en tant que partie testée) a été rémunérée pour ses fonctions de routine par l'application de la MTMN. Par conséquent, étant donné que la MTMN a été choisie pour fixer le prix des transactions intragroupe d'Ontex et que la décision anticipée accepte cette méthode, de même que la désignation de cette entité comme «donneur d'ordre», le bénéfice résiduel tiré de ces transactions constitue son bénéfice de pleine concurrence et est enregistré en tant que tel dans sa comptabilité.

- (87) Néanmoins, la décision anticipée soutient qu'en raison de la structure d'entreprise avec «donneur d'ordre»⁽⁶³⁾ mis en place par le Groupe, Ontex, en tant que «donneur d'ordre», générera des «bénéfices excédentaires» sous la forme de synergies et d'économies d'échelle⁽⁶⁴⁾. Elle soutient également, dans les extraits reproduits au considérant (10), que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR fournit une base juridique permettant d'exonérer une partie du bénéfice d'une société belge faisant partie d'un groupe multinational dont le montant équivaut à la différence entre son bénéfice comptable et le bénéfice qu'elle aurait généré si elle avait exercé ses activités en tant que société indépendante⁽⁶⁵⁾. Selon la décision anticipée, cet ajustement doit être déterminé comme la différence entre: i) l'EBIT qu'Ontex, en tant que «donneur d'ordre», devrait générer suivant l'approche fondée sur les bénéfices résiduels décrite au considérant (85); et ii) l'EBIT qu'elle devrait générer si elle était indépendante du Groupe auquel elle appartient⁽⁶⁶⁾. Pour déterminer ce dernier, la décision anticipée applique la MTMN une deuxième fois, mais cette fois avec Ontex comme partie testée et sans identifier une quelconque transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».
- (88) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décision anticipée semble affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application⁽⁶⁷⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.
- (89) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices «[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques». Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué⁽⁶⁸⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable d'Ontex, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (90) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels⁽⁶⁹⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de

⁽⁶³⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «donneur d'ordre». Le paragraphe 9.2 de ces principes introduit le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonner pour le donneur d'ordre mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁶⁴⁾ Décision anticipée, point 79.

⁽⁶⁵⁾ Considérant (10).

⁽⁶⁶⁾ Décision anticipée, point 74.

⁽⁶⁷⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.» Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]».

⁽⁶⁸⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁶⁹⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent ⁽⁷⁰⁾, ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux ⁽⁷¹⁾.

- (91) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la réorganisation d'entreprise prévue, sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité du Groupe ⁽⁷²⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par Ontex, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (92) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée ⁽⁷³⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés ⁽⁷⁴⁾.
- (93) En tout état de cause, même si la réorganisation prévue devait engendrer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle et même si les actions concertées et délibérées, les sociétés du groupe qui exécutent ces actions et les transactions contrôlées entre ces parties du groupe avaient été correctement identifiées (ce qui n'est pas le cas), la décision anticipée semble indiquer que ces bénéfices devraient être (ré)attribués à Ontex. Plus précisément, la décision anticipée indique que «[d]epuis le 1^{er} novembre 2010, [Ontex] est le donneur d'ordre dans le modèle d'entreprise centralisé. Par conséquent, elle a accès à l'ensemble de ces synergies ainsi qu'au bénéfice consolidé du groupe qui en résultera. Ces synergies sont notamment liées aux services tels que la stratégie commerciale, la gestion de la chaîne logistique, les ventes et le marketing, les opérations d'approvisionnement, la recherche et développement et l'informatique.» ⁽⁷⁵⁾. Cela indique que toute rentabilité supplémentaire engendrée par la réorganisation du Groupe découle des contributions d'Ontex en Belgique et a donc été enregistrée à juste titre dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (94) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (83), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable d'Ontex pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Ontex entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*
- (95) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (66) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁰⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁷¹⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁷²⁾ Par exemple, la décision anticipée n'indique pas quelles dépenses seraient réduites, ni quelles économies de coûts pourraient être générées, pas plus qu'elle n'indique comment les revenus seraient augmentés.

⁽⁷³⁾ Décision anticipée, point 88.

⁽⁷⁴⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (90)].

⁽⁷⁵⁾ Décision anticipée, point 78.

⁽⁷⁶⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

- (96) Au considérant (74), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (75), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (97) Aux considérants (80) à (94), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Ontex, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à Ontex une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.
- 4.5.3.2. *Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt*
- (98) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (68) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent Ontex de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (88).
- (99) En effet, en permettant à Ontex d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (100) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Ontex de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽⁷⁷⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (101) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Ontex de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (102) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Ontex de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable d'Ontex à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (86). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités

⁽⁷⁷⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.

- (103) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Ontex de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (104) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽⁷⁸⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽⁷⁹⁾.
- (105) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Ontex, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (106) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽⁸⁰⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (107) Premièrement, comme expliqué aux considérants (80) à (83), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable d'Ontex qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.
- (108) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (84) à (94), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Ontex et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (109) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.

⁽⁷⁸⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁷⁹⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

⁽⁸⁰⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 52.

- (110) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (111) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à Ontex sous la forme d'une exonération fiscale.
- (112) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales»⁽⁸¹⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels⁽⁸²⁾.
- (113) En l'espèce, Ontex fait partie du Groupe. En outre, la Commission part du principe que c'est le Groupe qui a décidé de mettre en place une structure d'entreprise avec «donneur d'ordre», dans lequel Ontex est le «donneur d'ordre», en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (114) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées⁽⁸³⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le Groupe Ontex, en plus d'Ontex, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.7. Illégalité de l'aide

- (115) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification)⁽⁸⁴⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension)⁽⁸⁵⁾. L'article 1er, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (116) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (117) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE⁽⁸⁶⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE⁽⁸⁷⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide⁽⁸⁸⁾.

⁽⁸¹⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽⁸²⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

⁽⁸³⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

⁽⁸⁴⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽⁸⁵⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽⁸⁶⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽⁸⁷⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽⁸⁸⁾ Affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

- (118) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à Ontex et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.
- (119) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question ⁽⁸⁹⁾.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que la décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» accordée à Ontex BVBA par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de cette décision anticipée ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels d'Ontex BVBA relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur la décision anticipée pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés d'Ontex BVBA pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par la décision anticipée susmentionnée ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés à la décision anticipée ou présentés en lien avec celles-ci;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au Journal officiel de l'Union européenne. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du Journal officiel de l'Union européenne, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

⁽⁸⁹⁾ Affaire T-308/11, Eurallumina/Commission, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016")⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Ontex BVBA ("Ontex") ontving een ruling inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigen in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van Ontex teruggevorderd.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie")⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de ruling die aan Ontex is afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigen van de omstreden maatregelen

- (5) Ontex is gevestigd in Buggenhout, België, en maakt deel uit van de Ontex-groep ("de Groep"), een internationale ontwikkelaar, producent en distributeur van hygiënische wegwerpartikelen.
- (6) Ten tijde van de ruling had de Groep operationele, verkoop- en marketingteams in 25 landen over de hele wereld en boekte hij een jaaromzet van ongeveer 1,21 miljard EUR. In 2011 had Ontex in het hoofdkantoor in België 929 fulltimewerknemers in dienst⁽³⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde ruling en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van Ontex die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan Ontex een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend.

Op 6 september 2011 heeft Ontex een ruling inzake "overwinst" verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie, die de periode van vijf jaar van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2015 bestrijkt ("de ruling")⁽⁴⁾. In de ruling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen ("de Rulingcommissie") beslist dat [60-80] % van de werkelijke winst vóór rente en belastingen (Earnings Before Interest and Taxes, afgekort EBIT) van Ontex op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ("WIB 92") in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als "overwinst" (ook "excessieve winst" of "meerwinst" genoemd).

2.2.1. De verrichting waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) In de ruling wordt de recente implementatie door de Groep van een gecentraliseerd bedrijfsmodel beschreven, met Ontex in België als "principaal" die verantwoordelijk is voor het centraal beheer van de Groep wereldwijd, en verbonden groepsvennootschappen als dienstverleners. Volgens het nieuwe bedrijfsmodel is Ontex verantwoordelijk voor de onderhandelingen met het merendeel van de grondstoffenleveranciers, voor het voorzien van de contract manufacturers van productspecificaties, voor het toezicht op de naleving van de kwaliteitsgarantiestandaarden, en voor de planning van de productie van goederen. Voorts wordt in de ruling verklaard dat de Groep het voornemen heeft om extra investeringen in België te verrichten, met name in productievestigingen⁽⁵⁾.

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Alle gegevens komen uit de ruling, zoals hierna gedefinieerd, en uit de "Operating & financial review of the audited financial statements for the financial year ended December 31, 2011" (http://www.ontexglobal.com/sites/default/files/fy_2011_bondholder_report.pdf).

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2010.239 van 6 september 2011, gericht aan Ontex.

⁽⁵⁾ Ruling, paragrafen 3 tot en met 6, 11 en 17 tot en met 20.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “overwinst”

- (9) De ruling begint met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties die binnen het nieuwe “principaal”-model worden gesloten tussen, enerzijds, Ontex en, anderzijds, contract manufacturers en distributeurs met beperkte aansprakelijkheid van de Groep. De ruling valideert met name het volgende: ⁽⁶⁾
- het feit dat Ontex in het “principaal”-model verantwoordelijk is voor de belangrijkste functies en de meeste risico's draagt, terwijl de contract manufacturers en distributeurs met beperkte aansprakelijkheid van de Groep routinefuncties uitoefenen ten behoeve van Ontex;
 - het gebruik van de Transactional Net Margin Method (“TNMM”) voor de vergoeding van de transacties tussen Ontex en de contract manufacturers, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. De resultaten van die TNMM zijn gebaseerd op een verrekenprijsstudie ⁽⁷⁾ die aangeeft dat een vergoeding van de contract manufacturers zakelijk wordt geacht bij een opslag op de totale kosten van [3-3,5] %;
 - het gebruik van de TNMM voor de vergoeding van de transacties tussen Ontex en de distributeurs met beperkte aansprakelijkheid, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. De resultaten van die TNMM zijn gebaseerd op een verrekenprijsstudie ⁽⁸⁾ die aangeeft dat een vergoeding van de distributeurs met beperkte aansprakelijkheid zakelijk wordt geacht indien een operationele marge van [1,5-2] % wordt behaald door deze distributeurs (d.w.z. hun operationele winst zou gelijk moeten zijn aan [1,5-2] % van de omzet/inkomsten).
- (10) De ruling stelt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 “een rechtsgrond [levert] voor de toekenning van een eenzijdige fiscale correctie voor winsten die een Belgische vennootschap niet zou kunnen hebben behaald had ze geen deel uitgemaakt van handelsbetrekkingen tussen verbonden partijen” ⁽⁹⁾. Verder wordt in de ruling aangevoerd dat “[d]e redenering van de fiscale bepaling is dat, indien de Belgische vennootschap een onafhankelijke onderneming was geweest, haar kostenstructuur in principe verschillend zou zijn geweest en haar winst lager zou kunnen zijn geweest. Bovendien is het mogelijk dat de Belgische vennootschap als onderdeel van een internationale groep rechtstreeks of onrechtstreeks voordeel haalt uit immateriële activa die in een situatie met een onafhankelijke onderneming niet beschikbaar zouden zijn geweest.” ⁽¹⁰⁾ Tot slot wordt het volgende gesteld: “Op grond van het internationaal aanvaarde ‘arm’s length’-principe mag een mogelijk winstverschil in vergelijking met een onafhankelijke onderneming niet worden toegerekend aan een Belgische vennootschap.” ⁽¹¹⁾
- (11) In de ruling wordt uitgelegd dat de invoering van het “principaal”-model zal leiden tot synergie-effecten en andere schaalvoordelen waarvan de Groep als geheel zal profiteren; ook Ontex, als principaal, zal daartoe toegang hebben, alsmede tot de geconsolideerde groepswinst die het resultaat zal zijn van deze synergieën ⁽¹²⁾. De ruling vervolgt dat overwinst zoals bedoeld in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 kan voortvloeien uit groepssynergieën. ⁽¹³⁾
- (12) De ruling verwijst vervolgens naar een bijlage waarin de winsten die kunnen worden toegerekend aan synergie-effecten en schaalvoordelen, zijn vastgesteld als het verschil tussen:
- (i) de winst die Ontex daadwerkelijk zal genereren en in haar jaarrekening zal opnemen; en
 - (ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke winst voor de “principaal”-functies van Ontex.
- (13) Het bedrag onder i) vertegenwoordigt de residuele winst van Ontex, d.w.z. de totale omzet waarop de arm’s length vergoeding voor de distributie-entiteiten (waaronder de regionale clusters) en de contract manufacturers en de distributeurs met beperkte aansprakelijkheid, alsmede de eigen operationele kosten van Ontex in mindering zijn gebracht. Het bedrag onder ii) wordt bepaald op grond van een tweede verrekenprijsanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, maar deze keer met Ontex als de minst complexe, geteste partij, als gevolg waarvan haar vermeende “aangepaste” zakelijke winst wordt gebenchmarkt op een operationele marge tussen [1,5-2] % en [5-10] % met een mediaan van [3,5-4] % (d.w.z. haar winst zou gelijk moeten zijn aan [1,5-2] % à [5-10] % van de omzet/inkomsten) ⁽¹⁴⁾.
- (14) Op basis van de gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2011 tot en met 2015 wordt in de ruling bepaald dat de jaarlijkse “overwinst” die mag worden vrijgesteld, [60-80] % bedraagt van de werkelijke EBIT van Ontex in die jaren.

⁽⁶⁾ Ruling, paragrafen 21 tot en met 24.

⁽⁷⁾ De verrekenprijsstudie is niet aan de ruling gehecht, die er niettemin toch naar verwijst.

⁽⁸⁾ De verrekenprijsstudie is niet aan de ruling gehecht, die er niettemin toch naar verwijst.

⁽⁹⁾ Ruling, paragraaf 73.

⁽¹⁰⁾ Ruling, paragraaf 74.

⁽¹¹⁾ Ruling, paragraaf 75.

⁽¹²⁾ Ruling, paragraaf 78.

⁽¹³⁾ Ruling, paragraaf 79.

⁽¹⁴⁾ Ruling, paragrafen 84 tot en met 86. Het voor de bepaling van het bedrag van de “overwinst” gehanteerde exacte percentage van de operationele marge is niet vermeld in de ruling.

- (15) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van “overwinst” door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 ⁽¹⁵⁾. Zij verwijst vervolgens naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de “meerwinst” in de winst moet worden opgenomen ⁽¹⁶⁾.
- (16) De ruling verklaart dat Ontex een bedrag gelijk aan [60-80] % van haar jaarlijkse EBIT voor een periode van vijf jaar, te starten in 2011, in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen, met de mogelijkheid van verlenging voor een additionele periode van vijf jaar ⁽¹⁷⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (17) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (18) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (19) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (20) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92

- (21) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽¹⁸⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;

⁽¹⁵⁾ Ruling, paragraaf 88.

⁽¹⁶⁾ Ruling, paragraaf 90.

⁽¹⁷⁾ Ruling, paragrafen 94 en 95.

⁽¹⁸⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

- (22) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“het OESO-modelbelastingverdrag”). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast (“dubbelbelastingverdrag”).
- (23) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (“EU-Arbitrageverdrag”) of van een dubbelbelastingverdrag.
- (24) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijsregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetene vennootschappen.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (25) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (“de memorie van toelichting”) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92⁽¹⁹⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 “gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen”⁽²⁰⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat “[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[s]luit bij de internationaal aanvaarde norm”⁽²¹⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist⁽²²⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (26) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (27) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als “multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

⁽¹⁹⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽²⁰⁾ Ibid., blz. 7: “Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenaamde arm's length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.”

⁽²¹⁾ Ibid., blz. 9: “Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm.”

⁽²²⁾ Ibid., blz. 5-6. “Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt.”

2.3.1.3. *De administratieve circulaire van 4 juli 2006*

- (28) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 (“de circulaire”), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing⁽²³⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (29) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.
- (30) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing⁽²⁴⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

2.3.1.4. *De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”*

- (31) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005⁽²⁵⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (32) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking⁽²⁶⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (33) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (34) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings⁽²⁷⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

⁽²³⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

⁽²⁴⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

⁽²⁵⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²⁶⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁷⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

2.3.1.5. *De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*

- (35) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten ⁽²⁸⁾.
- (36) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

- (37) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (38) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings ⁽²⁹⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

2.3.2. **OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen**

2.3.2.1. *Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen*

- (39) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“OESO”) biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen”) ⁽³⁰⁾, beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (40) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (41) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld ⁽³¹⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is

⁽²⁸⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

⁽²⁹⁾ Zie voetnoot 18.

⁽³⁰⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017”). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010”) en 1995 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995”).

⁽³¹⁾ Zie paragraaf 6 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen ⁽³²⁾. Dit wordt het “zakelijkheidsbeginsel” genoemd.

- (42) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.
- (43) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽³³⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (44) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

“The arm’s length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (45) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽³⁴⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽³⁵⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽³⁶⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (46) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (47) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:

⁽³²⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

⁽³³⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽³⁴⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁵⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁶⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

- Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽³⁷⁾.
 - Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezet is in de andere overeenkomstsluitende Staat ⁽³⁸⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing ⁽³⁹⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.
- (48) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plusmethode; iii) de resale-pricemethode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen ⁽⁴⁰⁾.
- (49) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie
-
- ⁽³⁷⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” “[Indien] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)]
- ⁽³⁸⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” “[Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]
- ⁽³⁹⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.
- ⁽⁴⁰⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” “[Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties. ⁽⁴¹⁾

- (50) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's ⁽⁴²⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties” ⁽⁴³⁾ uitoefent, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.
- (51) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij) ⁽⁴⁴⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (52) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (53) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (54) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.

⁽⁴¹⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrente bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

⁽⁴²⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴³⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

⁽⁴⁴⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen verrekenprijzen 2010.

- (55) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (56) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (57) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁴⁵⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (58) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft Ontex zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.
- (59) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd ⁽⁴⁶⁾. Dankzij de ruling mocht Ontex een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij Ontex. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (60) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt Ontex deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. Ontex is verantwoordelijk voor het mondiale leiderschap van de Groep. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van Ontex het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden ⁽⁴⁷⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

⁽⁴⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁴⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁴⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (61) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen⁽⁴⁸⁾. Voor zover de omstreden maatregelen Ontex ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen Ontex bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in het kader van haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst⁽⁴⁹⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (62) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁵⁰⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen Ontex een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

4.5.1. Voordeel

- (63) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁵¹⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁵²⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁵³⁾.
- (64) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen Ontex een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (9), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties tussen Ontex en verbonden buitenlandse tegenpartijen van de Groep. Die verrekenprijs-exercitie, die is gebaseerd op de TNMM, leidt ertoe dat die tegenpartijen een vergoeding voor hun zogenoemde routinefuncties wordt toegekend die gelijk is aan een operationele marge of een netto cost-plus marge, terwijl de residuele winst van de bovengenoemde intragroepstransacties aan Ontex wordt toegewezen. Die residuele winst wordt vervolgens in de jaarrekening van Ontex opgenomen en vormt de basis voor haar EBIT.
- (65) Door de omstreden maatregelen mocht Ontex een deel van haar EBIT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2015. Ontex mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van Ontex in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen Ontex een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

⁽⁴⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁴⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rouse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato “Venezia vuole vivere” e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵⁰⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

⁽⁵¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁵²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁵³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

4.5.2. *Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard*

- (66) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan Ontex is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept” ⁽⁵⁴⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit” ⁽⁵⁵⁾.
- (67) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.
- (68) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen Ontex een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

4.5.3. *Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen Ontex ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen*

- (69) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden ⁽⁵⁶⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten ⁽⁵⁷⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen Ontex bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (70) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen Ontex bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat Ontex daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (71) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen Ontex bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

4.5.3.1. *Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe*

- (72) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt ⁽⁵⁸⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een

⁽⁵⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU: C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁵⁵⁾ Ibid.

⁽⁵⁶⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁵⁷⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

⁽⁵⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

maatregel wordt getoetst⁽⁵⁹⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.

- (73) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven)⁽⁶⁰⁾.
- (74) Door de omstreden maatregelen mag Ontex een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.
- (75) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (19), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt⁽⁶¹⁾.
- (76) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.

⁽⁵⁹⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: "Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde "normale" belasting kan worden vastgesteld." Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁽⁶⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

⁽⁶¹⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): "Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable."

- (77) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁶²⁾.
- (78) Zoals volgt uit punt (21), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals Ontex) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
 - (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (79) In de punten (80) tot en met (94) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan Ontex is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Ontex, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.
- (a) *De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*
- (80) In de eerste plaats bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van Ontex wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.
- (81) In paragraaf 90 van de ruling wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals Ontex.
- (82) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (83) Aangezien de ruling Ontex toestaat een deel van de geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Ontex om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.

⁽⁶²⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het *arm’s length* principe, zodat de verwijzing naar het *arm’s length* principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder *arm’s length* principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

(b) *De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen Ontex en buitenlandse verbonden tegenpartijen*

- (84) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Ontex, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Ontex en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (85) Zoals uitgelegd in punt (9), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties van Ontex met andere vennootschappen van de Groep. Dit gebeurt door het verrichten van verrekenprijsanalyses waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, met de andere vennootschappen van de Groep als de minst complexe en dus de geteste partijen bij die transacties. Het resultaat van die analyses — die niet het voorwerp van dit besluit vormen — is dat voor die vennootschappen een zakelijke “routine”-vergoeding wordt vastgesteld. Het logische gevolg van de toepassing van de TNMM in die analyses op de andere vennootschappen van de groep is dat de residuele winst die overblijft uit die verbonden transacties nadat die vennootschappen een zakelijke vergoeding hebben ontvangen, door Ontex wordt behaald en in haar jaarrekening wordt opgenomen als zakelijke winst.
- (86) Dat gevolg is niet alleen logisch, op basis van de achterliggende gedachte van de toepassing van de TNMM op zich, maar ook vanuit economisch perspectief. De meest complexe entiteit heeft op grond van haar niet-routinematige (d. w.z. unieke en waardevolle) bijdragen recht op het residuele rendement van die transacties, maar draagt ook het risico van een verlies ingeval de onderzochte gecombineerde transacties geen commercieel rendement genereren. Het begrip “residuele winst” is transactiespecifiek en verwijst naar de onderzochte specifieke verbonden transacties die winst genereren. De residuele winst is de winst die voortkomt uit een reeks gecombineerde transacties die overblijft nadat de minst complexe partij (als geteste partij) door de toepassing van de TNMM voor haar routinefuncties is vergoed. Aangezien de TNMM is gekozen om de intragroepstransacties van Ontex te beprijzen en aangezien de ruling die methode aanvaardt en aanvaardt dat die entiteit als “principaal” wordt aangewezen, is bijgevolg de residuele winst uit die transacties haar zakelijke winst en wordt die winst als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.
- (87) Niettemin wordt in de ruling de redenering gevolgd dat vanwege het “principaal”-model ⁽⁶³⁾ dat door de Groep wordt ingevoerd, Ontex, als “principaal”, “overwinsten” zal genereren in de vorm van synergie-effecten en schaalvoordelen ⁽⁶⁴⁾. Volgens de in punt (10) weergegeven uittreksels uit de ruling luidt de redenering voorts dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrond levert voor de vrijstelling van een deel van de winst van een Belgische onderneming indien deze tot een multinationale groep behoort, waarbij dit vrijgestelde deel gelijk is aan het verschil tussen de geboekte winst van de onderneming en de winst die zij zou hebben behaald als zij als een onafhankelijke onderneming actief was geweest ⁽⁶⁵⁾. De ruling voert aan dat die vermindering moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de EBIT die Ontex, als “principaal”, verwacht te behalen op grond van de residuele winstbenadering, zoals beschreven in punt (85); en ii) de EBIT die zij zou mogen verwachten te behalen zonder deel uit te maken van een groter geheel ⁽⁶⁶⁾. Om de laatstgenoemde EBIT te kunnen bepalen, past de ruling de TNMM een tweede keer toe, maar deze keer met Ontex als de geteste partij en zonder aan te geven welke verbonden transactie moet worden beprijsd, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstreden maatregelen vrijstellen van belasting als “overwinst”.
- (88) Anders dan door de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de ruling lijkt aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun

⁽⁶³⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “principaal” niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturier voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁶⁴⁾ Ruling, paragraaf 79.

⁽⁶⁵⁾ Zie punt 10.

⁽⁶⁶⁾ Ruling, paragraaf 74.

intragroepstransacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel⁽⁶⁷⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.

- (89) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is beprijsd⁽⁶⁸⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van Ontex te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden beprijsd of die worden beprijsd.
- (90) Met betrekking tot het in de ruling aangevoerde argument dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa⁽⁶⁹⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan⁽⁷⁰⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen⁽⁷¹⁾.
- (91) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling neemt eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten⁽⁷²⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door Ontex gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.

⁽⁶⁷⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)].

⁽⁶⁸⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁶⁹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁷⁰⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁷¹⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁷²⁾ In de ruling wordt bijvoorbeeld niet vastgesteld welke kosten zouden zijn verminderd noch welke kostenbesparingen zouden kunnen zijn verwezenlijkt en evenmin hoe inkomsten zouden zijn verhoogd.

- (92) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan⁽⁷³⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd⁽⁷⁴⁾.
- (93) Zelfs als de geplande reorganisatie tot winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen zou leiden en zelfs als de doelbewuste gezamenlijke acties, de vennootschappen van de groep die die acties uitvoeren en de verbonden transacties tussen die partijen van de groep naar behoren waren vastgesteld (quod non), lijkt de ruling hoe dan ook erop te wijzen dat die winst aan Ontex zou moeten worden toegerekend. Meer in het bijzonder wordt in de ruling het volgende verklaard: “Sinds 1 november 2010 is [Ontex] de principaal in het gecentraliseerde bedrijfsmodel. Hierdoor heeft [Ontex] toegang tot al deze synergieën en de geconsolideerde groepswinst die het resultaat zal zijn van deze synergieën. Deze hebben vooral betrekking op diensten zoals de ondernemingsstrategie, supply chain management, verkoop en marketing, procurement, onderzoek en ontwikkeling en IT.”⁽⁷⁵⁾ Dit wijst erop dat alle extra winstgevendheid die door de reorganisatie van de Groep wordt gecreëerd, voortvloeit uit bijdragen van Ontex in België en dus terecht in haar jaarrekening is opgenomen als zakelijke winst.
- (94) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (83), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Ontex om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.
- (c) *De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van Ontex leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen*
- (95) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (66) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld⁽⁷⁶⁾.
- (96) In punt (74) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (75), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.
- (97) De voorlopige conclusie van de punten (80) tot en met (94) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Ontex, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door Ontex een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

⁽⁷³⁾ Ruling, paragraaf 88.

⁽⁷⁴⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (90)).

⁽⁷⁵⁾ Ruling, paragraaf 78.

⁽⁷⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

4.5.3.2. *Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen*

- (98) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (68) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen Ontex selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (88) heeft betwist.
- (99) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door Ontex toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (100) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Ontex selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of kunnen verkrijgen⁽⁷⁷⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (101) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Ontex selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (102) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Ontex selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van Ontex tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (86). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (103) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen Ontex selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief winstbedrag dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. **Objectieve rechtvaardiging**

- (104) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁽⁷⁸⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁽⁷⁹⁾.

⁽⁷⁷⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

⁽⁷⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁷⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

- (105) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Ontex, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen *prima facie* leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.
- (106) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁽⁸⁰⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (107) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten (80) tot en met (83), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van Ontex dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.
- (108) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (84) tot en met (94), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Ontex en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (109) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (110) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigden van die steun

- (111) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan Ontex staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.

⁽⁸⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

- (112) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.”⁽⁸¹⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁽⁸²⁾.
- (113) In dit geval is Ontex deel van de Groep. Bovendien neemt de Commissie aan dat het de Groep was die besloot om een “principaal”-model op te zetten, met Ontex als “principaal”, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (114) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert⁽⁸³⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Ontex-groep, naast Ontex, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (115) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽⁸⁴⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽⁸⁵⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (116) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (117) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU⁽⁸⁶⁾ genoemde gronden valt, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU⁽⁸⁷⁾ genoemde gronden valt. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU⁽⁸⁸⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (118) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan Ontex en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.

⁽⁸¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽⁸²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽⁸³⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”

⁽⁸⁴⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽⁸⁵⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU. Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

⁽⁸⁶⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele gebruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽⁸⁷⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽⁸⁸⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

- (119) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden ⁽⁸⁹⁾.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de ruling inzake “overwinst” die door België aan Ontex BVBA is afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die ruling zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

- de jaarrekeningen van Ontex BVBA voor de jaren waarin de ruling door die onderneming werd gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van Ontex BVBA over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde ruling vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de ruling;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

⁽⁸⁹⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53983 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von Atlas Copco****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/20)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussel
BELGIQUE/BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahmen, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens sind

In den Jahren 2011 und 2014 erteilten die belgischen Steuerbehörden dem belgischen Unternehmen Atlas Copco Airpower NV (im Folgenden „Atlas Copco“) für die Steuerjahre 2010 bis 2019 Steuervorbescheide hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieser Steuervorbescheide wurde Atlas Copco für den Teil des Gewinns vor Zinsen und Steuern („EBIT“), den das Unternehmen eigenen Angaben zufolge als „Gewinnüberschuss“ aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Die Steuervorbescheide stützen sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahmen

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahmen nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sind. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahmen Atlas Copco einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschaffen, da die Nettofinanzlage des Unternehmens durch Einzelmaßnahmen verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahmen Atlas Copco einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschaffen, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie Atlas Copco im Rahmen der Maßnahmen eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird dem Unternehmen mit den Maßnahmen im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit den Maßnahmen Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von Atlas Copco durch die Maßnahmen verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird Atlas Copco gegenüber allen anderen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahmen eine Besserstellung von Atlas Copco bewirken, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahmen und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahmen erstellten jährlichen Steuererklärungen von Atlas Copco akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV zugunsten von Atlas Copco Airpower NV und der Unternehmensgruppe Atlas Copco darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahmen für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnten. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahmen mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'une injonction de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. Atlas Copco Airpower NV («Atlas Copco Airpower») a bénéficié de deux décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont récupéré les impôts impayés auprès d'Atlas Copco.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible avec le droit de l'Union dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» accordées par la Belgique entre 2004 et 2014, y compris celles accordées à Atlas Copco, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) Le groupe Atlas Copco (le «Groupe») est un acteur mondial de premier plan en matière de compresseurs industriels, d'équipements de construction et d'extraction, d'outillage électrique, ainsi que de systèmes d'assemblage et de systèmes à vide. Le siège du Groupe se trouve à Stockholm, en Suède. Le Groupe exerce des activités dans 90 pays dans le monde et possède notamment 76 sites de production dans 20 pays, parmi lesquels, en particulier, la Belgique, la Suède, l'Allemagne, l'Italie, les États-Unis, l'Inde et la Chine. À la fin de l'année 2013, le chiffre d'affaires annuel du Groupe s'élevait à 9,7 milliards d'EUR et le nombre de ses salariés dépassait 40 000 personnes à l'échelle mondiale.
- (6) Atlas Copco Airpower est une filiale à 100 % d'Atlas Copco AB, la société faitière suédoise du Groupe. Atlas Copco Airpower est établie à Wilrijk, en Belgique. En 2011, Atlas Copco Airpower employait 2 600 personnes ⁽³⁾. Ses activités ont trait principalement à l'un des trois domaines d'activité intégrés du Groupe, à savoir l'activité «technique de compresseurs» (en anglais Compressor Technique ou CT).

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part des décisions anticipées énumérées ci-après (les «décisions anticipées») et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par Atlas Copco Airpower sur la base de ces décisions anticipées, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à Atlas Copco Airpower:
 - le 6 septembre 2011, Atlas Copco Airpower a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014 (la «décision anticipée de 2011») ⁽⁴⁾. Dans la décision anticipée de 2011, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que [40-60] % du bénéfice d'exploitation (en anglais earnings before interest and taxes ou «EBIT») réel d'Atlas Copco Airpower généré par l'activité CTS pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»);

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Toutes les données sont tirées de la décision anticipée de 2011 et de la décision anticipée de 2014, dont les références figurent au considérant (7).

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2011.326 du 6 septembre 2011, adressée à Atlas Copco Airpower.

- la décision anticipée de 2011 a été prolongée par une décision anticipée datée du 15 octobre 2014 (la «décision anticipée de 2014») ⁽⁵⁾, qui a encore accru le pourcentage des «bénéfices excédentaires» qu'Atlas Copco Airpower pouvait déduire de son EBIT réel généré par l'activité CTS, le portant à [40-60] % pour la période comprise entre le 1^{er} janvier 2015 et le 31 décembre 2019.

2.2.1. *L'opération pour laquelle les décisions anticipées ont été demandées*

- (8) La décision anticipée de 2011 décrit le projet du Groupe visant à mettre en place une nouvelle structure de «groupe consolidé» s'articulant autour d'une nouvelle unité opérationnelle au sein de l'activité CT, à savoir l'unité «services liés à la technique de compresseurs» (en anglais Compressor Technique Service ou «CTS»), avec Atlas Copco Airpower en Belgique, et en particulier son équipe d'encadrement CTS, en tant que donneur d'ordre. Le changement de structure vise à étendre l'offre de pièces détachées, de consommables et de services et applications y afférents sur le marché de l'après-vente, grâce à une politique proactive en matière de services dénommée «servitisation» ⁽⁶⁾. Dans la nouvelle structure, Atlas Copco Airpower, en sa qualité de donneur d'ordre, assumera une série de fonctions stratégiques, parmi lesquelles l'élaboration de nouveaux concepts en matière de services et l'amélioration des échanges de pièces détachées et de consommables, les achats, la négociation et la conclusion d'accords-cadres globaux pour l'ensemble de l'activité CT en vue du transport physique de pièces détachées et de consommables, la définition de la stratégie opérationnelle et de l'organisation efficace des procédés opérationnels, la planification centralisée des services, les procédures de normalisation, la mise au point de nouveaux outils et l'élaboration de processus documentaires, la détermination de politiques stratégiques en matière de ventes et de commercialisation, la réalisation d'études de marché, l'élaboration de méthodes de travail pour la prestation de services et la maintenance, ainsi que le «développement des compétences» de ses salariés ⁽⁷⁾. Dans la nouvelle structure, diverses filiales du Groupe exerceront des fonctions de routine, à faible risque ⁽⁸⁾. La décision anticipée indique en outre qu'Atlas Copco Airpower, du fait de la conception efficace de la structure de «groupe consolidé», bénéficiera de concepts nouveaux et revus et de synergies substantielles liées à l'augmentation escomptée des ventes et de la rentabilité ⁽⁹⁾.

2.2.2. *Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer*

- (9) La décision anticipée de 2011 commence par valider les prix fixés pour les transactions intragroupe conclues entre Atlas Copco Airpower et les filiales du Groupe du fait de la structure de «groupe consolidé» ⁽¹⁰⁾. Plus précisément, la décision anticipée de 2011 valide:
- le fait que, dans la structure de «groupe consolidé», Atlas Copco Airpower soit chargée des fonctions les plus importantes et supporte le plus de risques, tandis que les filiales locales, à savoir les services clientèle (en anglais Customer Centres ou «CC») ou les pôles de production (en anglais Production Centres ou «PC»), exécutent des fonctions de routine au profit d'Atlas Airco Airpower;
 - l'utilisation de la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN») pour la rémunération des transactions d'Atlas Copco Airpower avec les PC, aux fins de laquelle ceux-ci sont considérés comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Une rémunération des PC est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si ces entités sont rémunérées en tenant compte des marges nettes sur coûts, indicateur de niveau de bénéfice pertinent aux fins de l'application de la MTMN (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal à un pourcentage de la somme de leurs coûts des marchandises vendues et de leurs dépenses d'exploitation) ⁽¹¹⁾;
 - l'utilisation de la MTMN pour la rémunération des transactions d'Atlas Copco Airpower avec les CC, aux fins de laquelle ceux-ci sont considérés comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Une rémunération des CC est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si ces entités sont rémunérées en tenant compte d'une marge d'exploitation (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal à un pourcentage de leurs ventes/recettes) ⁽¹²⁾.
- (10) Selon la décision anticipée de 2011, l'unité opérationnelle CTS générera des recettes plus élevées pour Atlas Copco Airpower, car elle aura la possibilité de s'appuyer sur des points de vente locaux existants ⁽¹³⁾. La décision explique en outre qu'Atlas Copco Airpower détient le savoir-faire existant et futur du Groupe concernant le concept de «servitisation» et la prestation d'activités sur le marché de l'après-vente et qu'elle sera chargée de l'ensemble du processus d'élaboration de cette propriété intellectuelle ⁽¹⁴⁾. La décision anticipée de 2011 indique ensuite que la mise en place de la structure de «groupe consolidé» *procurera à l'ensemble du groupe Atlas Copco des avantages en termes de synergies et d'économies d'échelle* ⁽¹⁵⁾. Elle explique ensuite que *toutes les entités du Groupe, y compris le donneur d'ordre,*

⁽⁵⁾ Voorafgaande beslissing 2014.456 du 15 octobre 2014, adressée à Atlas Copco Airpower.

⁽⁶⁾ Décision anticipée de 2011, points 25 et 26.

⁽⁷⁾ Décision anticipée de 2011, points 83 à 101.

⁽⁸⁾ Décision anticipée de 2011, points 117 à 119. Ces catégories de filiales sont les suivantes: sociétés de produits, centres d'approvisionnement régionaux et services clientèle.

⁽⁹⁾ Décision anticipée de 2011, point 13.

⁽¹⁰⁾ Décision anticipée de 2011, points 120 à 123.

⁽¹¹⁾ La décision anticipée de 2011 ne précise pas le niveau de rémunération, ni les modalités selon lesquelles celui-ci a été établi.

⁽¹²⁾ La décision anticipée de 2011 ne précise pas le niveau de rémunération, ni les modalités selon lesquelles celui-ci a été établi.

⁽¹³⁾ Décision anticipée, points 139 à 145.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée de 2011, points 146 à 148.

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée de 2011, point 124.

doivent percevoir une rémunération de pleine concurrence, tenant compte de leur profil de fonctions et de risques» ⁽¹⁶⁾. La décision anticipée de 2011 affirme que «[l']attribution à [Atlas Copco Airpower] des bénéfices supplémentaires potentiels générés par de telles synergies et économies d'échelle conduirait à des "bénéfices excédentaires"» ⁽¹⁷⁾.

- (11) La décision anticipée de 2011 affirme ensuite que les «bénéfices excédentaires» susmentionnés, c'est-à-dire les bénéfices imputables aux synergies et économies d'échelle, peuvent être calculés comme la différence entre ⁽¹⁸⁾:
- (i) le bénéfice qu'Atlas Copco Airpower va réellement générer et enregistrer dans ses comptes annuels; et
 - (ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» pour les fonctions exercées par Atlas Copco Airpower comme donneur d'ordre, c'est-à-dire les bénéfices auxquels un donneur d'ordre peut s'attendre dans des circonstances comparables s'il ne fait pas partie d'un groupe multinational.
- (12) Le montant visé au point (i) représente le bénéfice résiduel d'Atlas Copco Airpower, c'est-à-dire son chiffre d'affaires total tirés de ventes à des tiers moins la rémunération de pleine concurrence de ses filiales, ainsi qu'éventuellement une déduction pour survalueur et les dépenses d'exploitation propres d'Atlas Copco Airpower. Le montant visé au point (ii) est déterminé en effectuant une deuxième analyse des prix de transfert en utilisant la MTMN, mais cette fois en prenant Atlas Copco Airpower comme partie testée la moins complexe; il en résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» est évalué à une marge d'exploitation comprise entre [0,5-1] % et [20-30] % avec une valeur médiane de [3,5-4] % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation en pourcentage des ventes/recettes devrait être compris entre [0,5-1] % et [20-30] %) ⁽¹⁹⁾. En se fondant sur les résultats définitifs pour 2010 et sur les montants prévisionnels du Groupe pour les années 2011 à 2014, la décision anticipée de 2011 fixe les «bénéfices excédentaires» annuels à exonérer à [40-60] % de l'EBIT réel d'Atlas Copco Airpower pour ces années.
- (13) La décision anticipée de 2011 justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ⁽²⁰⁾. Elle renvoie ensuite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable ⁽²¹⁾.
- (14) Par la décision anticipée de 2011, il est déclaré qu'Atlas Copco Airpower peut exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique un montant équivalant à [40-60] % de l'EBIT généré par son unité opérationnelle CTS, pour une période de cinq ans ⁽²²⁾. Il est prévu que ce pourcentage soit revu et ajusté si nécessaire au bout de trois ans ⁽²³⁾.
- (15) La décision anticipée de 2014 modifie la décision anticipée de 2011 et la prolonge pour une nouvelle période de cinq ans. La décision anticipée de 2014 avalise le fait que les PC devraient être rémunérés en tenant compte d'une marge sur leurs coûts (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal à un pourcentage de la somme du coût des marchandises vendues et des dépenses d'exploitation) et que les CC devraient être rémunérés en tenant compte d'une marge d'exploitation (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal à un pourcentage des ventes/recettes) en appliquant la MTMN, en considérant les PC et les CC comme la partie testée et Atlas Copco Airpower comme la partie plus complexe ⁽²⁴⁾. Elle confirme en outre qu'Atlas Copco Airpower détient les actifs incorporels de commercialisation et que la mise en place de la structure de «groupe consolidé» entraînera des synergies et des économies d'échelle pour l'ensemble du Groupe ⁽²⁵⁾. Suivant un raisonnement identique à celui exposé aux considérants (10) et (11) ci-dessus, la décision anticipée de 2014 établit que, sur la base d'une nouvelle étude comparative, une marge d'exploitation de [20-25] % constitue une rémunération de pleine concurrence «ajustée» pour les fonctions de donneur d'ordre d'Atlas Copco Airpower (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait être égal à [20-25] % des ventes/recettes) ⁽²⁶⁾. En se fondant sur les montants prévisionnels pour le Groupe sur les années 2015 à 2019, la décision anticipée de 2014 déclare qu'Atlas Copco Airpower peut exonérer [40-60] % de l'EBIT annuel de son unité opérationnelle CTS de l'impôt sur les sociétés en Belgique sur une base annuelle pour les années 2015 à 2019, pourcentage qui sera actualisé au bout de trois ans ⁽²⁷⁾.

⁽¹⁶⁾ Ibidem.

⁽¹⁷⁾ Ibidem.

⁽¹⁸⁾ Décision anticipée de 2011, point 137.

⁽¹⁹⁾ Décision anticipée de 2011, point 157.3.

⁽²⁰⁾ Décision anticipée de 2011, point 163.

⁽²¹⁾ Décision anticipée de 2011, points 164 et 166.

⁽²²⁾ Décision anticipée de 2011, point 167.

⁽²³⁾ Décision anticipée de 2011, point 171.

⁽²⁴⁾ Décision anticipée de 2014, points 56 à 59. La décision anticipée de 2014 ne précise pas le niveau de rémunération, ni les modalités selon lesquelles celui-ci a été établi.

⁽²⁵⁾ Décision anticipée de 2014, point 60.

⁽²⁶⁾ Décision anticipée de 2014, points 85 et 89.

⁽²⁷⁾ Décision anticipée de 2014, points 102 et 103.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (16) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (17) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de «toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci», et de «tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels».
- (18) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (19) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

- (20) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽²⁸⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:
- «[...], pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:
- a) lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société;
 - b) lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée.

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

- (21) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).

⁽²⁸⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

- (22) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (23) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2°, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (24) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR ⁽²⁹⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune» ⁽³⁰⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement» ⁽³¹⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite ⁽³²⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (25) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (26) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (27) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée ⁽³³⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.
- (28) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (29) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif) ⁽³⁴⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

⁽²⁹⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽³⁰⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽³¹⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽³²⁾ Ibidem, p. 5-6. «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

⁽³³⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

⁽³⁴⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays.»

2.3.1.4. *Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»*

- (30) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005 ⁽³⁵⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.
- (31) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale ⁽³⁶⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, d'autre part. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (32) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (33) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées ⁽³⁷⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. *La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale*

- (34) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts ⁽³⁸⁾.
- (35) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

- (36) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (37) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées ⁽³⁹⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

⁽³⁵⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽³⁶⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽³⁷⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³⁸⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

⁽³⁹⁾ Voir la note de bas de page n° 28.

2.3.2. *Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert*

2.3.2.1. *Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*

- (38) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert») ⁽⁴⁰⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (39) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.
- (40) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes ⁽⁴¹⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence ⁽⁴²⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (41) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.
- (42) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus ⁽⁴³⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition international par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (43) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

⁽⁴⁰⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

⁽⁴¹⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽⁴²⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

⁽⁴³⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

- (44) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 ⁽⁴⁴⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie ⁽⁴⁵⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe ⁽⁴⁶⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (45) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (46) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.
- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résident sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽⁴⁷⁾.
 - L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant ⁽⁴⁸⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif ⁽⁴⁹⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.
- (47) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence ⁽⁵⁰⁾.

⁽⁴⁴⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁵⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁶⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁷⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽⁴⁸⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

⁽⁴⁹⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽⁵⁰⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»

- (48) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre ⁽⁵¹⁾.
- (49) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés ⁽⁵²⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine» ⁽⁵³⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.
- (50) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée) ⁽⁵⁴⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (51) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (52) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (53) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.

⁽⁵¹⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant: «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs).» Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁽⁵²⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés) par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.» Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions.» Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁵³⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

⁽⁵⁴⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

- (54) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (55) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (56) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁵⁵⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (57) En ce qui concerne la première condition, les décisions anticipées ont été émises par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. Atlas Copco Airpower, de son côté, s'est fondée sur ces décisions anticipées pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (58) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁵⁶⁾. Les décisions anticipées ont permis à Atlas Copco Airpower d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès d'Atlas Copco Airpower en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (59) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, Atlas Copco Airpower fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. Atlas Copco Airpower est responsable du développement et de la commercialisation à l'échelle mondiale des solutions du Groupe en matière de systèmes d'information géographique. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur d'Atlas Copco Airpower est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁵⁷⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

⁽⁵⁵⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

⁽⁵⁶⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁵⁷⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (60) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes ⁽⁵⁸⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent Atlas Copco Airpower de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère Atlas Copco Airpower d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence ⁽⁵⁹⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

4.5. Avantage sélectif

- (61) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État ⁽⁶⁰⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à Atlas Copco Airpower parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (62) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise ⁽⁶¹⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même ⁽⁶²⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû ⁽⁶³⁾.
- (63) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Atlas Copco Airpower en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (9), les décisions anticipées commencent par valider les prix fixés pour les transactions intragroupe conclues entre Atlas Copco Airpower et ses contreparties étrangères associées au sein du Groupe. Cette fixation des prix de transfert, qui se fonde sur la MTMN, a pour effet que ces contreparties se voient attribuer pour les prétendues fonctions de routine qu'elles assurent une rémunération équivalant à une marge nette sur coûts ou à une marge d'exploitation, tandis que le bénéfice résiduel généré par les transactions intragroupe susmentionnées est attribué à Atlas Copco Airpower. Ce bénéfice résiduel est ensuite enregistré dans les comptes annuels d'Atlas Copco Airpower et fournit la base de son bénéfice avant intérêts et impôts.
- (64) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2018, Atlas Copco Airpower a été autorisée à exonérer une partie de son EBIT de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». Atlas Copco Airpower n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices d'Atlas Copco Airpower, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Atlas Copco Airpower, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

⁽⁵⁸⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁵⁹⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

⁽⁶⁰⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁶¹⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁶²⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁶³⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

4.5.2. *Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle*

- (65) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à Atlas Copco Airpower au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁶⁴⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁶⁵⁾.
- (66) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».
- (67) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à Atlas Copco Airpower un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. *Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'Atlas Copco Airpower par rapport à des entreprises comparables*

- (68) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁶⁶⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁶⁷⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'Atlas Copco Airpower par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (69) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur d'Atlas Copco Airpower par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (70) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'Atlas Copco Airpower étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

4.5.3.1. *Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR*

- (71) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où

⁽⁶⁴⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁶⁵⁾ Ibidem.

⁽⁶⁶⁾ Affaire T314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁶⁷⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables ⁽⁶⁸⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée ⁽⁶⁹⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.

- (72) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujetti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition) ⁽⁷⁰⁾.
- (73) Les mesures contestées permettent à Atlas Copco Airpower d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (74) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (18), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*» ⁽⁷¹⁾.
- (75) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (*des prix de transfert*).
 - l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (*des prix de transfert*).

⁽⁶⁸⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁶⁹⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU: C:2018:505, point 88: «L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁷⁰⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

⁽⁷¹⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, n° 100, & RCJB, 2000, p. 525): «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*».

- (76) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁷²⁾.
- (77) Ainsi qu'il ressort du considérant (20), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme Atlas Copco Airpower) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (78) Aux considérants (79) à (94), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à Atlas Copco Airpower au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Atlas Copco Airpower, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.
- (a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*
- (79) En premier lieu, rien n'indique, dans aucune des décisions anticipées, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par Atlas Copco Airpower ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. Les décisions anticipées accordent l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. Les décisions anticipées n'identifient même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que les décisions anticipées considèrent comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (80) Le point 166 de la décision anticipée de 2011 et le point 95 de la décision anticipée de 2014 s'appuient, par contre, sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour Atlas Copco Airpower.
- (81) L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés *«sont également repris dans les bénéfices d'une autre société»*. L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (82) Étant donné que les décisions anticipées autorisent Atlas Copco Airpower à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable d'Atlas Copco Airpower pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

⁽⁷²⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littéra b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] À cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.»

(b) Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Atlas Copco Airpower et des contreparties associées étrangères.

- (83) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Atlas Copco Airpower, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Atlas Copco Airpower et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.
- (84) Comme expliqué au considérant (9), les décisions anticipées commencent par valider la fixation des prix des transactions intragroupe d'Atlas Copco Airpower avec des filiales locales. Pour ce faire, elles incluent une analyse des prix de transfert s'appuyant sur la MTMN, les filiales locales du Groupe étant considérées comme la partie la moins complexe, et partant comme la partie testée à ces transactions. Cette analyse — qui ne relève pas de l'objet de la présente décision — permet de déterminer une rémunération «de routine» de pleine concurrence pour ces filiales. La conséquence logique de l'application de la MTMN aux filiales locales dans cette analyse est que tout bénéfice résiduel provenant de ces transactions contrôlées, une fois que ces filiales ont obtenu une rémunération de pleine concurrence, revient à Atlas Copco Airpower et est enregistré dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (85) Cette conséquence est non seulement logique, eu égard aux motifs sous-tendant l'application même de la MTMN, mais elle se justifie également d'un point de vue économique. L'entité la plus complexe du fait de ses contributions non courantes (c'est-à-dire uniques et de valeur) bénéficie du rendement excédentaire de ces transactions, mais supporte également le risque d'une perte dans le cas où l'ensemble des transactions considérées ne génère pas de rendement commercial. La notion de «bénéfice résiduel» est spécifique aux transactions et se réfère à la ou aux transactions contrôlées spécifiques considérées qui génèrent ce bénéfice. Le bénéfice résiduel est le bénéfice provenant d'un ensemble de transactions cumulées qui reste après que la partie la moins complexe (en tant que partie testée) a été rémunérée pour ses fonctions de routine par l'application de la MTMN. Par conséquent, étant donné que la MTMN a été choisie pour fixer le prix des transactions intragroupe d'Atlas Copco Airpower et que les décisions anticipées acceptent cette méthode, de même que la désignation de cette entité comme donneuse d'ordre, le bénéfice résiduel tiré de ces transactions constitue son bénéfice de pleine concurrence et est enregistré en tant que tel dans sa comptabilité.
- (86) Néanmoins, les décisions anticipées soutiennent qu'en raison de la structure de «groupe consolidé»⁽⁷³⁾, le Groupe dans son ensemble bénéficierait d'avantages sous la forme de synergies et d'économies d'échelle. La décision anticipée de 2011 indique ensuite que: «[l']attribution à [Atlas Copco Airpower] des bénéfices excédentaires potentiels générés par de telles synergies et économies d'échelle conduirait à des «bénéfices excédentaires»»⁽⁷⁴⁾. Les deux décisions anticipées indiquent que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR «permet à l'administration fiscale belge de procéder unilatéralement à un ajustement positif ou négatif des bénéfices d'une entreprise belge ou d'un établissement permanent belge sur la base du principe de pleine concurrence»⁽⁷⁵⁾. La décision anticipée de 2011 constate également que «cette disposition législative fournit une base juridique pour l'octroi d'une correction fiscale unilatérale des bénéfices qu'une entreprise belge n'aurait pas générés si elle n'avait pas constitué une partie des relations commerciales de sociétés associées. En vertu de cette disposition fiscale, l'administration fiscale belge peut émettre unilatéralement une décision anticipée sur la base de laquelle des sociétés belges peuvent exclure de leurs revenus imposables des bénéfices qui n'auraient pas été réalisés par une société belge (ou une succursale belge) indépendante, c'est-à-dire par une entreprise ne faisant pas partie d'un groupe international.»⁽⁷⁶⁾
- (87) Les décisions anticipées font valoir que cette réduction doit être déterminée comme la différence entre i) l'EBIT qu'Atlas Copco Airpower, en tant que donneur d'ordre, devrait générer suivant l'approche fondée sur les bénéfices résiduels décrite au considérant (84) et ii) l'EBIT qu'elle devrait générer si elle était indépendante du groupe auquel elle appartient⁽⁷⁷⁾. Pour déterminer ce dernier, les décisions anticipées appliquent la MTMN une deuxième fois, mais cette fois avec Atlas Copco Airpower comme partie testée et sans identifier une quelconque transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».

⁽⁷³⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas cette notion. Le paragraphe 9.2 de ces principes introduit toutefois le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonnier pour le donneur d'ordre, mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁷⁴⁾ Décision anticipée de 2011, point 124.

⁽⁷⁵⁾ Décision anticipée de 2011, point 129, et décision anticipée de 2014, point 64.

⁽⁷⁶⁾ Décision anticipée de 2011, point 133. Voir également la décision anticipée de 2014, point 67.

⁽⁷⁷⁾ Décision anticipée de 2011, points 137 et 164; décision anticipée de 2014, points 71 et 94.

- (88) Contrairement à ce que les décisions anticipées affirment, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que les décisions anticipées semblent affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application ⁽⁷⁸⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.
- (89) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices «[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques». Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué ⁽⁷⁹⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable d'Atlas Copco Airpower, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (90) En ce qui concerne l'affirmation des décisions anticipées selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels ⁽⁸⁰⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent ⁽⁸¹⁾; ii) à identifier les sociétés du Groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iii) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux ⁽⁸²⁾.
- (91) Rien de tout cela n'est fait dans les décisions anticipées. Celles-ci supposent simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la réorganisation d'entreprise prévue, sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité du Groupe ⁽⁸³⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. Les décisions anticipées acceptent que le bénéfice généré par Atlas Copco Airpower, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.

⁽⁷⁸⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.» Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]».

⁽⁷⁹⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁸⁰⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁸¹⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁸²⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁸³⁾ Par exemple, les décisions anticipées n'indiquent pas quelles dépenses seraient réduites, ni quelles économies de coûts pourraient être générées, pas plus qu'elles n'indiquent comment les revenus seraient augmentés.

- (92) Enfin, la Commission fait observer que, ni le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, ni le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans les décisions anticipées ⁽⁸⁴⁾. Ces paragraphes font état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Ils ne recommandent en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ces paragraphes sous-entendent que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés ⁽⁸⁵⁾.
- (93) En tout état de cause, même si la réorganisation prévue devait engendrer des bénéfices découlant de synergies ou d'économies d'échelle et même si les actions concertées et délibérées, les sociétés du Groupe qui exécutent ces actions et les transactions contrôlées entre ces parties du Groupe avaient été correctement identifiées (ce qui n'est pas le cas), les décisions anticipées semblent indiquer que ces bénéfices devraient être (ré)attribués à Atlas Copco Airpower. Plus précisément, la décision anticipée de 2011 précise que *«les fonctions et responsabilités de la chaîne de valeur ont changé sous l'impulsion de l'équipe d'encadrement CTS dans la structure de "groupe consolidé" en ce sens que, outre les fonctions et responsabilités existantes résultant d'une offre proactive et centralisée en matière de services, l'offre "après-vente" de pièces détachées et de consommables a été considérablement étendue (...) À partir de 2008, ces services et activités ont été transférés dans leur intégralité vers cette nouvelle division, qui a commencé à se développer davantage et est devenue à partir de là la seule division axée sur les activités de services à la clientèle dans le cadre de l'activité CT»* ⁽⁸⁶⁾. Cela indique que toute rentabilité supplémentaire engendrée par la réorganisation du Groupe découle des contributions d'Atlas Copco Airpower en Belgique et a donc été enregistrée à juste titre dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (94) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (82), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable d'Atlas Copco Airpower pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Atlas Copco Airpower entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*
- (95) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (65) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée ⁽⁸⁷⁾.
- (96) Au considérant (73), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (74), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (97) Aux considérants (79) à (94), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Atlas Copco Airpower, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à Atlas Copco Airpower une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

⁽⁸⁴⁾ Décision anticipée de 2011, point 163, et décision anticipée de 2014, point 93.

⁽⁸⁵⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (90)].

⁽⁸⁶⁾ Décision anticipée de 2011, points 27 et 30.

⁽⁸⁷⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

4.5.3.2. *Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt*

- (98) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (67) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent Atlas Copco Airpower de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (88).
- (99) En effet, en permettant à Atlas Copco Airpower d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (100) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Atlas Copco Airpower de manière sélective par rapport ⁽⁸⁸⁾ aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires». Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (101) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Atlas Copco Airpower de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (102) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Atlas Copco Airpower de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable d'Atlas Copco Airpower à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (85). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (103) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Atlas Copco Airpower de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (104) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs ⁽⁸⁹⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur ⁽⁹⁰⁾.

⁽⁸⁸⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

⁽⁸⁹⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁹⁰⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

- (105) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Atlas Copco Airpower, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (106) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽⁹¹⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (107) Premièrement, comme expliqué aux considérants (79) à (82), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles les décisions anticipées reposent permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable d'Atlas Copco Airpower qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. Les décisions anticipées ne vérifient pas, ni ne jugent nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.
- (108) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (83) à (94), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Atlas Copco Airpower et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (109) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (110) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (111) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à Atlas Copco Airpower sous la forme d'une exonération fiscale.
- (112) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales»⁽⁹²⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels⁽⁹³⁾.

⁽⁹¹⁾ Affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, point 52.

⁽⁹²⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽⁹³⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

- (113) En l'espèce, Atlas Copco AB est la société mère du Groupe. Cette société gère et contrôle les entités associées du Groupe. En outre, la Commission part du principe que c'est le Groupe qui a décidé de mettre en place une structure de «groupe consolidé», avec Atlas Copco Airpower en tant que donneur d'ordre, en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (114) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées⁽⁹⁴⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le groupe Atlas Copco, en plus d'Atlas Copco Airpower, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.7. Illégalité de l'aide

- (115) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification)⁽⁹⁵⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension)⁽⁹⁶⁾. L'article 1er, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (116) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (117) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE⁽⁹⁷⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE⁽⁹⁸⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide⁽⁹⁹⁾.
- (118) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à Atlas Copco Airpower et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.
- (119) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question⁽¹⁰⁰⁾.

⁽⁹⁴⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

⁽⁹⁵⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽⁹⁶⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽⁹⁷⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽⁹⁸⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽⁹⁹⁾ Affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

⁽¹⁰⁰⁾ Affaire T-308/11, Eurallumina/Commission, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» accordées à Atlas Copco Airpower NV par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de ces décisions anticipées ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels d'Atlas Copco Airpower NV relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur les décisions anticipées pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés d'Atlas Copco Airpower NV pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par les décisions anticipées susmentionnées ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés aux décisions anticipées ou présentés en lien avec celles-ci;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au Journal officiel de l'Union européenne. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du Journal officiel de l'Union européenne, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016") ⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Atlas Copco Airpower NV ("Atlas Copco Airpower") ontving twee rulings inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigden in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van Atlas Copco teruggevorderd.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie") ⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de rulings die aan Atlas Copco zijn afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigden van de omstreden maatregelen

- (5) De Groep Atlas Copco ("de Groep") is wereldwijd marktleider op het gebied van industriële compressoren, constructie- en mijnbouwmateriaal, elektrische gereedschappen en assemblage- en vacuümsystemen. Het hoofdkantoor van de Groep is gevestigd in Stockholm, Zweden. De Groep heeft activiteiten in 90 landen wereldwijd, waaronder 76 productievevestigingen in 20 landen, voornamelijk in België, Zweden, Duitsland, Italië, de Verenigde Staten, India en China. Eind 2013 behaalde de Groep een jaaromzet van 9,7 miljard EUR en had hij wereldwijd meer dan 40 000 werknemers in dienst.
- (6) Atlas Copco Airpower is een 100 % dochteronderneming van Atlas Copco AB, de Zweedse uiteindelijke houdstermaatschappij van de Groep. Atlas Copco Airpower is gevestigd in Wilrijk, België. In 2011 had Atlas Copco Airpower 2 600 werknemers in dienst ⁽³⁾. Zij is voornamelijk actief in een van de drie geïntegreerde "business areas" van de Groep, met name de business area Compressor Technique ("CT").

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde rulings ("de rulings") en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van Atlas Copco Airpower die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan Atlas Copco Airpower een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend:

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Alle gegevens komen uit de ruling van 2011 en de ruling van 2014, zoals gedefinieerd in punt 2.2.

- Op 6 september 2011 heeft Atlas Copco Airpower een ruling inzake “overwinst” verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie, die de periode van vijf jaar van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2014 bestrijkt (“de ruling van 2011”) ⁽⁴⁾. In de ruling van 2011 heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen (“de Rulingcommissie”) beslist dat [40-60] % van de werkelijke winst vóór rente en belastingen (Earnings Before Interest and Taxes, afgekort EBIT) van Atlas Copco Airpower afkomstig van de business unit CTS op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (“WIB 92”) in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als “overwinst” (ook “excessieve winst” genoemd).
- De ruling van 2011 werd verlengd door een fiscale ruling van 15 oktober 2014 (“de ruling van 2014”) ⁽⁵⁾. Bij de ruling van 2014 werd ook het percentage “overwinst” dat Atlas Copco Airpower op haar werkelijke EBIT afkomstig van de business unit CTS in mindering mocht brengen, verhoogd tot [40-60] % voor de periode van 1 januari 2015 tot en met 31 december 2019.

2.2.1. De verrichting waarvoor de rulings werden aangevraagd

- (8) De ruling van 2011 beschrijft het plan van de Groep om een nieuw bedrijfsmodel, het “geconsolideerd model” in te voeren, dat is opgebouwd rond een nieuwe business unit binnen de business area CT, namelijk de business unit “Compressor Technique Service” (“CTS”), waarbij Atlas Copco Airpower in België, en in het bijzonder haar CTS Leadership Team, als “Principaal” optreedt. De wijziging van het bedrijfsmodel is erop gericht om via proactieve dienstverlening, het zogenaamde “servitization”-concept, het “aftermarket”-aanbod voor reserveonderdelen, verbruiksgoederen en daarmee verband houdende diensten en toepassingen uit te breiden ⁽⁶⁾. Volgens het nieuwe bedrijfsmodel zal Atlas Copco Airpower als “Principaal” verantwoordelijk zijn voor een reeks strategische functies, waaronder de ontwikkeling van nieuwe dienstenconcepten en de verbetering van de uitwisseling van reserveonderdelen en verbruiksgoederen; de aankoop van, het onderhandelen over en het afsluiten van globale raamwerkovereenkomsten voor de gehele CT business area voor het fysieke vervoer van reserveonderdelen en verbruiksgoederen; het bepalen van de operationele strategie en het efficiënt organiseren van de werkingsprocessen; het centraliseren van de planning van de diensten; standaardisering van processen; het ontwikkelen van nieuwe tools en het documenteren van processen; ontwikkeling van het strategische verkoop- en marketingbeleid; markt-onderzoek; de ontwikkeling van werkmethodeologieën voor dienstverlening en onderhoud; en “competence development” voor haar werknemers ⁽⁷⁾. In het kader van het nieuwe bedrijfsmodel zullen verschillende gelieerde entiteiten van de Groep routinematige functies met een laag risico uitvoeren ⁽⁸⁾. In de ruling staat verder dat Atlas Copco Airpower, door de effectieve uitwerking van het geconsolideerde model, de voordelen zal genieten uit de nieuwe en vernieuwde concepten en de aanzienlijke synergieën die verband houden met de verwachte omzetsijging en daarbij horende winstgevendheid ⁽⁹⁾.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “overwinst”

- (9) De ruling van 2011 begint met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties tussen Atlas Copco Airpower en gelieerde entiteiten van de groep als gevolg van het geconsolideerde model ⁽¹⁰⁾. De ruling van 2011 valideert met name het volgende:
- het feit dat Atlas Copco Airpower volgens het geconsolideerde model verantwoordelijk is voor de belangrijkste functies en de meeste risico's draagt, terwijl de lokale gelieerde entiteiten, d.w.z. de klantencentra (Customer Centres — CC's) of de productiecentra (Production Centres — PC's) routinematige functies uitvoeren voor Atlas Copco Airpower;
 - het gebruik van de Transactional Net Margin Method (“TNMM”) voor de vergoeding van de transacties tussen Atlas Copco Airpower en de PC's, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. Een vergoeding voor de PC's wordt als zakelijk beschouwd als zij worden vergoed op basis van netto cost-plus marges als de relevante winstniveau-indicator voor de toepassing van de TNMM (d.w.z. hun exploitatiewinst moet gelijk zijn aan een percentage van de som van hun kosten van de verkochte goederen en de exploitatiekosten) ⁽¹¹⁾;
 - het gebruik van de TNMM voor de vergoeding van de transacties tussen Atlas Copco Airpower en de CC's, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. Een vergoeding van de CC's wordt beschouwd als zakelijk als zij worden vergoed op basis van een operationele marge (d.w.z. hun exploitatiewinst moet gelijk zijn aan een percentage van hun omzet/opbrengsten) ⁽¹²⁾.

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2011.326 van 6 september 2011, gericht aan Atlas Copco Airpower.

⁽⁵⁾ Voorafgaande beslissing 2014.456 van 15 oktober 2014, gericht aan Atlas Copco Airpower.

⁽⁶⁾ Ruling van 2011, paragrafen 25 en 26.

⁽⁷⁾ Ruling van 2011, paragrafen 83 tot en met 101.

⁽⁸⁾ Ruling van 2011, paragrafen 117 tot en met 119. Het gaat om de volgende soorten gelieerde entiteiten: productieondernemingen, regionale servicecentra en klantencentra.

⁽⁹⁾ Ruling van 2011, paragraaf 13.

⁽¹⁰⁾ Ruling van 2011, paragrafen 120 tot en met 123.

⁽¹¹⁾ In de ruling van 2011 is de hoogte van de vergoeding en de wijze waarop deze is vastgesteld niet gespecificeerd.

⁽¹²⁾ In de ruling van 2011 is de hoogte van de vergoeding en de wijze waarop deze is vastgesteld niet gespecificeerd.

- (10) Volgens de ruling van 2011 zal de business unit CTS hogere winsten voor Atlas Copco Airpower genereren omdat de onderneming een beroep kan doen op reeds bestaande lokale verkooppunten⁽¹³⁾. Verder wordt erin uitgelegd dat Atlas Copco Airpower eigenaar is van de bestaande en toekomstige knowhow van de Groep in verband met het “servitization”-concept en het aanbieden van aftermarket-activiteiten, en dat de onderneming verantwoordelijk is voor de toekomstige ontwikkeling van dergelijke intellectuele eigendom⁽¹⁴⁾. Vervolgens zal volgens de ruling van 2011 door de invoering van het geconsolideerde model de “volledige AC groep voordelen kunnen genieten in termen van synergieën en schaalvoordelen”⁽¹⁵⁾. Vervolgens wordt erin uitgelegd: “Alle groepsentiteiten, ook de Principaal, dienen een ‘arm’s length’ (of marktconforme) vergoeding te ontvangen, rekening houdend met het functie- en risicoprofiel van elke respectieve entiteit.”⁽¹⁶⁾ Volgens de ruling van 2011 zou “de toerekening, aan AC AIR, van mogelijke bijkomende winsten die uit zulke synergieën en schaalvoordelen voortvloeien, [...] tot een ‘excess profit’ of ‘overwinst’ aanleiding geven”.⁽¹⁷⁾
- (11) De ruling van 2011 stelt vervolgens dat de bovengenoemde “*excess profit*”, d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergie-effecten en schaalvoordelen, kan worden vastgesteld als het verschil tussen⁽¹⁸⁾:
- (i) de winst die Atlas Copco Airpower daadwerkelijk zal genereren en in haar jaarrekening zal opnemen; en
 - (ii) een vermeende “aangepaste” zakelijke winst voor de “Principaalfuncties” van Atlas Copco Airpower, d.w.z. de winst die een “Principaal” in vergelijkbare omstandigheden kan verwachten te genereren als het bedrijf geen deel zou hebben uitgemaakt van een multinationale groep.
- (12) Het bedrag onder i) vertegenwoordigt de residuele winst van Atlas Copco Airpower, d.w.z. de totale omzet van verkopen aan derde partijen waarop de arm’s length vergoeding voor de gelieerde entiteiten, mogelijk een aftrek voor goodwill en de eigen operationele kosten van Atlas Copco Airpower in mindering zijn gebracht. Het bedrag onder ii) wordt bepaald op grond van een verdere verrekenprijsanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, maar deze keer met Atlas Copco Airpower als de minst complexe, geteste partij, als gevolg waarvan haar vermeende “aangepaste” zakelijke winst wordt gebenchmarkt op een operationele marge tussen [0,5-1] % en [20-30] % met een mediaan van [3,5-4] % (d.w.z. haar operationele winst als percentage van omzet/opbrengsten zou tussen [0,5-1] % en [20-30] % moeten liggen)⁽¹⁹⁾. Op basis van de definitieve cijfers voor 2010 en de gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2011 tot en met 2014 wordt in de ruling van 2011 bepaald dat de jaarlijkse “*excess profit*” die mag worden vrijgesteld, [40-60] % bedraagt van de werkelijke EBIT van Atlas Copco Airpower in die jaren.
- (13) De ruling van 2011 rechtvaardigt de vrijstelling van “*excess profit*” door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995⁽²⁰⁾. Zij verwijst vervolgens naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de “meerwinst” in de winst moet worden opgenomen⁽²¹⁾.
- (14) In de ruling van 2011 wordt verklaard dat Atlas Copco Airpower een bedrag gelijk aan [40-60] % van de EBIT van haar CTS business unit voor een periode van vijf jaar in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen⁽²²⁾. Dat percentage moet worden herzien en indien nodig worden aangepast na een periode van drie jaar⁽²³⁾.
- (15) Met de ruling van 2014 werd de ruling van 2011 gewijzigd en met een periode van vijf jaar verlengd. De ruling van 2014 stemt ermee in dat PC’s moeten worden vergoed op basis van een marge van hun kosten (d.w.z. hun bedrijfswinst moet gelijk zijn aan een percentage van de som van de kosten van de verkochte goederen en de bedrijfskosten) en dat CC’s moeten worden vergoed op basis van een operationele marge (d.w.z. dat hun bedrijfswinst gelijk moet zijn aan een percentage van de omzet/opbrengsten) door toepassing van de TNMM, waarbij de PC’s en de CC’s als geteste partij en Atlas Copco Airpower als de complexere partij worden beschouwd⁽²⁴⁾. Verder wordt bevestigd dat Atlas Copco Airpower eigenaar is van immateriële marketingactiva en dat de implementatie van het geconsolideerd model synergieën en schaalvoordelen oplevert voor de hele groep.⁽²⁵⁾ Op grond van een argumentatie die identiek is aan die welke in de punten (10) en (11) hierboven is uiteengezet, keurt de ruling van 2014 goed dat, op basis van een nieuwe benchmarkingstudie, een operationele marge van [20-25] % een

⁽¹³⁾ Ruling, paragrafen 139 tot en met 145.

⁽¹⁴⁾ Ruling van 2011, paragrafen 146 tot en met 148.

⁽¹⁵⁾ Ruling van 2011, paragraaf 124.

⁽¹⁶⁾ *Ibid.*

⁽¹⁷⁾ *Ibid.*

⁽¹⁸⁾ Ruling van 2011, paragraaf 137.

⁽¹⁹⁾ Ruling van 2011, paragraaf 157.3.

⁽²⁰⁾ Ruling van 2011, paragraaf 163.

⁽²¹⁾ Ruling van 2011, paragrafen 164 en 166.

⁽²²⁾ Ruling van 2011, paragraaf 167.

⁽²³⁾ Ruling van 2011, paragraaf 171.

⁽²⁴⁾ Ruling van 2014, paragrafen 56 tot en met 59. In de ruling van 2014 is de hoogte van de vergoeding en de wijze waarop deze is vastgesteld niet gespecificeerd.

⁽²⁵⁾ Ruling van 2014, paragraaf 60.

“aangepaste” zakelijke vergoeding voor de “Principaalfuncties” van Atlas Copco Airpower vormt (d.w.z. haar operationele winst zou gelijk moeten zijn aan [20-25] % van de omzet/inkomsten) ⁽²⁶⁾. Op basis van gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2015 tot en met 2019 verklaart de ruling van 2014 dat Atlas Copco Airpower voor de jaren 2015 tot en met 2019 jaarlijks [40-60] % van de jaarlijkse EBIT van haar CTS business unit in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen en dat dit percentage na een periode van twee jaar moet worden aangepast ⁽²⁷⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (16) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (17) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (18) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (19) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92

- (20) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽²⁸⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

 - a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
 - b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

⁽²⁶⁾ Ruling van 2014, paragrafen 85 en 89.

⁽²⁷⁾ Ruling van 2014, paragrafen 102 en 103.

⁽²⁸⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

- (21) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“het OESO-modelbelastingverdrag”). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast (“dubbelbelastingverdrag”).
- (22) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (“EU-Arbitrageverdrag”) of van een dubbelbelastingverdrag.
- (23) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijsregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetenen vennootschappen.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (24) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (“de memorie van toelichting”) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ⁽²⁹⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 “gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen” ⁽³⁰⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat “[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[s]luit bij de internationaal aanvaarde norm” ⁽³¹⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist ⁽³²⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (25) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (26) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als “multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (27) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 (“de circulaire”), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing ⁽³³⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.

⁽²⁹⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽³⁰⁾ Ibid., blz. 7: “Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm's length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.”

⁽³¹⁾ Ibid., blz. 9: “Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm.”

⁽³²⁾ Ibid., blz. 5-6. “Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt.”

⁽³³⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

- (28) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.
- (29) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing⁽³⁴⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

2.3.1.4. *De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”*

- (30) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005⁽³⁵⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (31) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking⁽³⁶⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (32) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (33) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings⁽³⁷⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. *De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*

- (34) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten⁽³⁸⁾.
- (35) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

⁽³⁴⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

⁽³⁵⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽³⁶⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽³⁷⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³⁸⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

- (36) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (37) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings⁽³⁹⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (38) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“OESO”) biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations⁽⁴⁰⁾ (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen”), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (39) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (40) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld⁽⁴¹⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen⁽⁴²⁾. Dit wordt het “zakelijkheidsbeginsel” genoemd.
- (41) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.

⁽³⁹⁾ Zie voetnoot 28.

⁽⁴⁰⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017”). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010”) en 1995 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995”).

⁽⁴¹⁾ Zie paragraaf 6 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽⁴²⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

- (42) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽⁴³⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (43) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

“The arm’s length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (44) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽⁴⁴⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽⁴⁵⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽⁴⁶⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (45) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (46) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:

— Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽⁴⁷⁾.

⁽⁴³⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽⁴⁴⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁵⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁶⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁷⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” [“[Indien] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)]

- Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezet is in de andere overeenkomstsluitende Staat⁽⁴⁸⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing⁽⁴⁹⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (47) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁽⁵⁰⁾.
- (48) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties.⁽⁵¹⁾

⁽⁴⁸⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” [“Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

⁽⁴⁹⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽⁵⁰⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

⁽⁵¹⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrente bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

- (49) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's⁽⁵²⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties” uitoefent⁽⁵³⁾, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.
- (50) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij)⁽⁵⁴⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (51) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (52) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (53) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (54) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (55) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

⁽⁵²⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁵³⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

⁽⁵⁴⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen verrekenprijzen 2010.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (56) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁵⁵⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (57) Wat de eerste voorwaarde betreft, werden de rulings afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft Atlas Copco Airpower zich op die rulings gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.
- (58) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd ⁽⁵⁶⁾. Dankzij de rulings mocht Atlas Copco Airpower een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij Atlas Copco Airpower. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (59) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt Atlas Copco Airpower deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. Atlas Copco Airpower is verantwoordelijk voor de wereldwijde ontwikkeling en commercialisering van de oplossingen op het gebied van geografische informatiesystemen van de Groep. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van Atlas Copco Airpower het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden ⁽⁵⁷⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (60) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen ⁽⁵⁸⁾. Voor zover de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen Atlas Copco Airpower bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst ⁽⁵⁹⁾, waardoor deze steun moet worden

⁽⁵⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁵⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁵⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁵⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rouse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (61) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁶⁰⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

4.5.1. Voordeel

- (62) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁶¹⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁶²⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁶³⁾.
- (63) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (9), beginnen de rulings met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties tussen Atlas Copco Airpower en verbonden buitenlandse tegenpartijen van de Groep. Die verrekenprijsexercitie, die is gebaseerd op de TNMM, leidt ertoe dat die tegenpartijen een vergoeding voor hun zogenoemde routinefuncties wordt toegekend die gelijk is aan een netto cost-plus marge of een operationele marge, terwijl de residuele winst van de bovengenoemde intragroepstransacties aan Atlas Copco Airpower wordt toegewezen. Die residuele winst wordt vervolgens in de jaarrekening van Atlas Copco Airpower opgenomen en vormt de basis voor haar EBIT.
- (64) Door de omstreden maatregelen mocht Atlas Copco Airpower een deel van haar EBIT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 januari 2009 tot en met 31 december 2018. Atlas Copco Airpower mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van Atlas Copco Airpower in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard

- (65) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan Atlas Copco Airpower is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁶⁴⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁶⁵⁾.

⁽⁶⁰⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

⁽⁶¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁶²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁶³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

⁽⁶⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁶⁵⁾ Ibid.

- (66) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.
- (67) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

4.5.3. Subsidiare voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen Atlas Copco Airpower ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen

- (68) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden⁽⁶⁶⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten⁽⁶⁷⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (69) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen Atlas Copco Airpower bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat Atlas Copco Airpower daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (70) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

4.5.3.1. Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe

- (71) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt⁽⁶⁸⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst⁽⁶⁹⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.

⁽⁶⁶⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁶⁷⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

⁽⁶⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶⁹⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

- (72) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven) ⁽⁷⁰⁾.
- (73) Door de omstreden maatregelen mag Atlas Copco Airpower een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.
- (74) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (18), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt ⁽⁷¹⁾.
- (75) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een *primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing* genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een *correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing* genoemd.
- (76) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁷²⁾.
- (77) Zoals volgt uit punt (20), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals Atlas Copco Airpower) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:

⁽⁷⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

⁽⁷¹⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

⁽⁷²⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het *arm's length* principe, zodat de verwijzing naar het *arm's length* principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder *arm's length* principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
- (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (78) In de punten (79) tot en met (94) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan Atlas Copco Airpower is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Atlas Copco Airpower, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.
- (a) *De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*
- (79) In de eerste plaats bevat geen van de rulings enige aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van Atlas Copco Airpower wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De rulings verlenen een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De rulings vermelden zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de rulings zakelijk geachte voorwaarden.
- (80) In paragraaf 166 van de ruling van 2011 en paragraaf 95 van de ruling van 2014 wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals Atlas Copco Airpower.
- (81) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (82) Aangezien de rulings Atlas Copco Airpower toestaan om een deel van haar geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Atlas Copco Airpower om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.
- (b) *De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen Atlas Copco Airpower en buitenlandse verbonden tegenpartijen*
- (83) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Atlas Copco Airpower, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Atlas Copco Airpower en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (84) Zoals uitgelegd in punt (9), beginnen de rulings met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties van Atlas Copco Airpower met lokale gelieerde entiteiten. Dit gebeurt door het verrichten van een verrekenprijsanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, met de lokale gelieerde entiteiten van de Groep als de minst complexe en dus de geteste partij bij die transacties. Het resultaat van die analyse — die niet het voorwerp van dit besluit vormt — is dat voor die entiteiten een zakelijke “routine”-vergoeding wordt vastgesteld. Het logische gevolg van de

toepassing van de TNMM in die analyse op de lokale gelieerde entiteiten is dat de residuele winst die overblijft uit die verbonden transacties nadat die entiteiten een zakelijke vergoeding hebben ontvangen, door Atlas Copco Airpower wordt behaald en in haar jaarrekening wordt opgenomen als zakelijke winst.

- (85) Dat gevolg is niet alleen logisch, op basis van de achterliggende gedachte van de toepassing van de TNMM op zich, maar ook vanuit economisch perspectief. De meest complexe entiteit heeft op grond van haar niet-routinematige (d. w.z. unieke en waardevolle) bijdragen recht op het residuele rendement van die transacties, maar draagt ook het risico van een verlies ingeval de onderzochte gecombineerde transacties geen commercieel rendement genereren. Het begrip “residuele winst” is transactiespecifiek en verwijst naar de onderzochte specifieke verbonden transacties die winst genereren. De residuele winst is de winst die voortkomt uit een reeks gecombineerde transacties die overblijft nadat de minst complexe partij (als geteste partij) door de toepassing van de TNMM voor haar routinefuncties is vergoed. Aangezien de TNMM is gekozen om de intragroepstransacties van Atlas Copco Airpower te beprijzen en aangezien de rulings die methode aanvaarden en aanvaarden dat die entiteit als “Principaal” wordt aangewezen, is bijgevolg de residuele winst uit die transacties haar zakelijke winst en wordt die winst als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.
- (86) Niettemin wordt in de rulings de redenering gevolgd dat vanwege het “geconsolideerd” model⁽⁷³⁾ de gehele Groep voordelen zou genieten in de vorm van synergie-effecten en schaalvoordelen. In de ruling van 2011 gaat het als volgt verder: “De toerekening, aan AC AIR, van mogelijke bijkomende winsten die uit zulke synergieën en schaalvoordelen voortvloeien, zou tot een ‘excess profit’ of ‘overwinst’ aanleiding geven”.⁽⁷⁴⁾ Beide rulings stellen dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 “de Belgische belastingadministratie [machtigt] om de winsten van een Belgische vennootschap of inrichting op grond van het arm’s length principe eenzijdig opwaarts of neerwaarts aan te passen.”⁽⁷⁵⁾ De ruling van 2011 stelt ook dat dit wetsartikel “een rechtsgrond [levert] voor de toekenning van een eenzijdige fiscale correctie voor winsten die een Belgische vennootschap niet behaald zou kunnen hebben, had zij geen deel uitgemaakt van een multinationale onderneming. Ingevolge die fiscale bepaling kan de Belgische belastingadministratie bijgevolg eenzijdig een voorafgaande beslissing toekennen zodat Belgische vennootschappen uit hun belastbare inkomsten die winsten mogen uitsluiten die niet door de Belgische vennootschap (of Belgische vestiging) behaald zouden zijn indien ze een onafhankelijke onderneming, dus geen onderdeel van een internationale groep, geweest was.”⁽⁷⁶⁾
- (87) De rulings voeren aan dat die vermindering moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de EBIT die Atlas Copco Airpower, als “Principaal”, verwacht te behalen op grond van de residuele winstbenadering, zoals beschreven in punt (84); en ii) de EBIT die zij zou mogen verwachten te behalen zonder deel uit te maken van een groter geheel⁽⁷⁷⁾. Om de laatstgenoemde EBIT te kunnen bepalen, passen de rulings de TNMM een tweede keer toe, maar deze keer met Atlas Copco Airpower als de geteste partij en zonder aan te geven welke verbonden transactie moet worden beprijsd, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstreden maatregelen vrijstellen van belasting als “overwinst”.
- (88) Anders dan door de rulings wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de rulings lijken aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroepstransacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het

⁽⁷³⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt dit niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt echter toch de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁷⁴⁾ Ruling van 2011, paragraaf 124.

⁽⁷⁵⁾ Ruling van 2011, paragraaf 129, en ruling van 2014, paragraaf 64.

⁽⁷⁶⁾ Ruling van 2011, paragraaf 133. ruling van 2014, paragraaf 67.

⁽⁷⁷⁾ Ruling van 2011, paragrafen 137 en 164; Ruling van 2014, paragrafen 71 en 94.

onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel⁽⁷⁸⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.

- (89) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is beprijsd⁽⁷⁹⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van Atlas Copco Airpower te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden beprijsd of die worden beprijsd.
- (90) Met betrekking tot hetin de rulings aangevoerde argument van dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa⁽⁸⁰⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan⁽⁸¹⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen⁽⁸²⁾.
- (91) Geen van deze stappen is gevolgd in de rulings. De rulings nemen eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten⁽⁸³⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De rulings aanvaarden in plaats daarvan dat de door Atlas Copco Airpower gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (92) Ten slotte merkt de Commissie op dat noch paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 noch paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de rulings wordt gedaan⁽⁸⁴⁾. In die paragrafen wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragrafen bevelen zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden

⁽⁷⁸⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)].

⁽⁷⁹⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁸⁰⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁸¹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁸²⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁸³⁾ In de rulings wordt bijvoorbeeld niet vastgesteld welke kosten zouden zijn verminderd noch welke kostenbesparingen zouden kunnen zijn verwezenlijkt en evenmin hoe inkomsten zouden zijn verhoogd.

⁽⁸⁴⁾ Ruling van 2011, paragraaf 163, en ruling van 2014, paragraaf 93.

uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragrafen impliceren dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd⁽⁸⁵⁾.

- (93) Zelfs als de geplande reorganisatie tot winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen zou leiden en zelfs als de doelbewuste gezamenlijke acties, de vennootschappen van de groep die die acties uitvoeren en de verbonden transacties tussen die partijen van de groep naar behoren waren vastgesteld (quod non), lijken de rulings hoe dan ook erop te wijzen dat die winst aan Atlas Copco Airpower zou moeten worden toegerekend. De ruling van 2011 stelt met name het volgende: “De functies en verantwoordelijkheden van de waardeketen wijzigden onder impuls van het CTS Leadership Team substantieel in het geconsolideerd model van de groep in die zin dat bovenop de bestaande functies en verantwoordelijkheden via een proactief en gecentraliseerd aanbod van dienstverlening het ‘aftermarket’-aanbod voor wisselstukken en verbruiksgoederen aanzienlijk wordt uitgebreid”⁽⁸⁶⁾. Dit wijst erop dat alle extra winstgevendheid die door de reorganisatie van de Groep wordt gecreëerd, voortvloeit uit bijdragen van Atlas Copco Airpower in België en dus terecht in haar jaarrekening is opgenomen als zakelijke winst.
- (94) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (82), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Atlas Copco Airpower om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.

(c) De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van Atlas Copco Airpower leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen

- (95) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (65) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld⁽⁸⁷⁾.
- (96) In punt (73) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (74), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.
- (97) De voorlopige conclusie van de punten (79) tot en met (94) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Atlas Copco Airpower, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door Atlas Copco Airpower een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

4.5.3.2. Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen

- (98) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (67) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (88) heeft betwist.

⁽⁸⁵⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (90)).

⁽⁸⁶⁾ Ruling van 2011, paragrafen 27 en 30.

⁽⁸⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

- (99) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door Atlas Copco Airpower toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (100) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁸⁸⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (101) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (102) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van Atlas Copco Airpower tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (85). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (103) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen Atlas Copco Airpower selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. Objectieve rechtvaardiging

- (104) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁽⁸⁹⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁽⁹⁰⁾.
- (105) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Atlas Copco Airpower, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.

⁽⁸⁸⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

⁽⁸⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁹⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

- (106) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁽⁹¹⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (107) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (79) en met (82), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de rulings zijn gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van Atlas Copco Airpower dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De rulings verifiëren niet, noch achten het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.
- (108) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (83) tot en met (94), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Atlas Copco Airpower en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (109) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (110) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigden van die steun

- (111) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan Atlas Copco Airpower staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (112) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.”⁽⁹²⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁽⁹³⁾.

⁽⁹¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

⁽⁹²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽⁹³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

- (113) In dit geval is Atlas Copco Airpower de moedermaatschappij van de Groep. Die moedermaatschappij beheert en controleert de verbonden groepsentiteiten van de Groep. Bovendien gaat de Commissie ervan uit dat het de Groep was die besloot om een “geconsolideerd” model op te zetten, met Atlas Copco Airpower als “Principaal”, als gevolg waarvan die vennootschap rulings inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (114) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert⁽⁹⁴⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Atlas Copco Airpower-groep, naast Atlas Copco Airpower, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (115) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽⁹⁵⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽⁹⁶⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (116) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (117) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt⁽⁹⁷⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt⁽⁹⁸⁾. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU⁽⁹⁹⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (118) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan Atlas Copco Airpower en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (119) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden⁽¹⁰⁰⁾.

⁽⁹⁴⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”.

⁽⁹⁵⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽⁹⁶⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU. Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

⁽⁹⁷⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽⁹⁸⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽⁹⁹⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

⁽¹⁰⁰⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de rulings inzake “overwinst” die door België aan Atlas Copco Airpower NV zijn afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die rulings zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

- de jaarrekeningen van Atlas Copco Airpower NV voor de jaren waarin de rulings door die onderneming werden gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van Atlas Copco Airpower NV over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde rulings vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de rulings;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53984 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von Belgacom International Carrier****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/21)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussel
BELGIQUE/BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahme, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist

2011 erteilten die belgischen Steuerbehörden dem belgischen Unternehmen Belgacom International Carrier Services NV (im Folgenden „Belgacom International Carrier“) für die Steuerjahre 2010 bis 2014 einen Steuervorbescheid hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieses Steuervorbescheids wurde Belgacom International Carrier für den Teil seines Nettogewinns vor Steuern, den das Unternehmen eigenen Angaben zufolge aufgrund von Synergien und Skaleneffekten als „Gewinnüberschuss“ erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Der Steuervorbescheid stützt sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahme

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahme nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahme Belgacom International Carrier einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschafft, da die Nettofinanzposition des Unternehmens durch eine Einzelmaßnahme verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahme Belgacom International Carrier einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschafft, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie Belgacom International Carrier im Rahmen der Maßnahme eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird dem Unternehmen mit der Maßnahme im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit der Maßnahme Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von Belgacom International Carrier durch die Maßnahme verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird Belgacom International Carrier gegenüber allen anderen körperschaftssteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahme eine Besserstellung von Belgacom International Carrier bewirkt, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahme und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahme erstellten jährlichen Steuererklärungen von Belgacom International Carrier akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV zugunsten von Belgacom International Carrier Services NV und der Belgacom-Gruppe darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahme für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnte. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'une injonction de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. Belgacom International Carrier Services NV («Belgacom International Carrier») a bénéficié d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont récupéré les impôts impayés auprès de Belgacom International Carrier.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» octroyées par la Belgique entre 2004 et 2014, y compris celle octroyée à Belgacom International Carrier, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) Belgacom International Carrier est basée à Bruxelles, en Belgique, et fait partie du groupe Belgacom (le «Groupe») ⁽³⁾. Belgacom International Carrier exerce ses activités dans le secteur des services de transport de voix et de données mobiles, lesquels consistent à offrir des services de télécommunication vocale, de messagerie, d'itinérance, de connectivité et de paiements mobiles aux opérateurs de télécommunications.
- (6) En 2009, Belgacom International Carrier et les sociétés liées du Groupe actives dans le secteur des services de transport de voix et de données mobiles ont enregistré un chiffre d'affaires annuel mondial de 1,3 milliard d'EUR environ et généré un bénéfice d'exploitation (en anglais *earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation* ou «EBITDA») de 110 millions d'EUR ⁽⁴⁾.

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part de la décision anticipée décrite ci-dessous et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par Belgacom International Carrier sur la base de cette décision anticipée, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à Belgacom International Carrier.

— Le 13 septembre 2011, Belgacom International Carrier a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014 (la «décision anticipée») ⁽⁵⁾. Dans la décision anticipée, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que [20-40] % du bénéfice net avant impôt (en anglais *net profit before taxes* ou «NPBT») de Belgacom International Carrier généré par certaines nouvelles activités pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»).

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Devenu le groupe Proximus en 2015.

⁽⁴⁾ Toutes les données proviennent de la décision anticipée telle que définie au considérant (7).

⁽⁵⁾ Voorafgaande beslissing 2011.201 du 13 septembre 2011, adressée à Belgacom International Carrier.

2.2.1. *L'opération pour laquelle la décision anticipée a été demandée*

- (8) La décision anticipée décrit le projet du Groupe de transformer sa structure de triple entrepreneur en structure d'«entrepreneur unique» pour les activités liées aux services de transport de voix et de données mobiles. Dans cette nouvelle structure, Belgacom International Carrier en Belgique, qui jusque-là était une des trois entités entrepreneuriales du Groupe, agirait comme entité centrale unique, responsable de la gestion centrale des activités liées aux services de transport de voix et de données mobiles à l'échelle mondiale. En cette qualité, Belgacom International Carrier jouera un rôle stratégique au niveau mondial et prendra des décisions stratégiques concernant le réseau, les relations avec la clientèle, les contrats et le marketing. La gestion, le contrôle et la supervision (ainsi que l'optimisation) des activités seront gérés au niveau central par Belgacom International Carrier, qui sera aussi responsable de toutes les décisions relatives à l'infrastructure existante et future ⁽⁶⁾. Conformément à sa fonction stratégique, Belgacom International Carrier contrôlera et supportera aussi les principaux risques entrepreneuriaux en rapport avec les activités liées aux services de transport de voix et de données mobiles ⁽⁷⁾.

2.2.2. *Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer*

- (9) La décision anticipée valide la fixation des prix des transactions intragroupe entre Belgacom International Carrier et d'autres entités du Groupe (parmi lesquels les deux anciens entrepreneurs) dans le cadre de la structure d'«entrepreneur unique». Plus précisément, la décision anticipée valide:
- le fait que, dans la structure d'«entrepreneur unique», Belgacom International Carrier soit responsable des fonctions les plus importantes et supporte le plus de risques, tandis que les «entités d'infrastructure» et «entités mixtes» liées, y compris les deux anciennes entités entrepreneuriales basées en Suisse et à Dubaï, n'exécutent que des fonctions de routine au profit de Belgacom International Carrier;
 - l'utilisation de la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN») pour la rémunération des transactions de Belgacom International Carrier avec les deux anciennes entités entrepreneuriales basées en Suisse et à Dubaï, aux fins de laquelle ces entités sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Les résultats de cette MTMN sont fondés sur une étude des prix de transfert indiquant qu'une rémunération de la société suisse du Groupe (devenant une «société liée mixte») est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si cette entité réalise une marge d'exploitation comprise entre [1,5-2] % et [5-10] %, avec une valeur médiane de [1,5-5] % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait être compris entre [1,5-2] % et [5-10] % des ventes/recettes) pour ses activités de distribution, tandis que la rémunération de ses activités d'infrastructure est déterminée en appliquant un coût moyen pondéré du capital (CMPC) réputé de pleine concurrence à ses actifs d'infrastructure ⁽⁸⁾. La rémunération de la société du Groupe basée à Dubaï est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si cette entité réalise un ratio de Berry compris entre [1,10-1,20] et [1,20-1,30], avec une valeur médiane de [1,10-1,20] (c'est-à-dire que sa marge brute devrait être comprise entre [1,10-1,20] et [1,20-1,30] fois ses dépenses d'exploitation) ⁽⁹⁾;
 - Le maintien d'une rémunération de routine pour les «entités d'infrastructure» et «entités mixtes» liées, apparemment fondée sur la MTMN conformément à la politique de fixation des prix de transfert existante du Groupe ⁽¹⁰⁾.
- (10) La décision anticipée affirme que la mise en place de la structure d'«entrepreneur unique» entraînera des synergies, des économies d'échelle et des économies de coûts que Belgacom International Carrier n'aurait pas pu réaliser si elle avait été une société indépendante ⁽¹¹⁾. Elle affirme ensuite que dans la mesure où «Belgacom International Carrier perçoit, à des fins comptables, une rémunération pour ses nouvelles activités en qualité d'entrepreneur, ce bénéfice inclut une rémunération (les «bénéfices excédentaires») pour les synergies, les actifs incorporels, les économies d'échelle et d'autres éléments découlant de la centralisation. Étant donné qu'en tant qu'entité indépendante, elle n'aurait pu exercer que des fonctions de routine (en tant que distributeur limité), les bénéfices excédant la rémunération attribuable à un distributeur limité doivent être considérés comme des bénéfices excédentaires» ⁽¹²⁾.
- (11) La décision anticipée affirme que les «bénéfices excédentaires» susmentionnés, c'est-à-dire les bénéfices imputables aux synergies, aux actifs incorporels ⁽¹³⁾, aux économies d'échelle et aux autres éléments découlant de la réorganisation, peuvent être calculés comme la différence entre ⁽¹⁴⁾:

⁽⁶⁾ Décision anticipée, points 49 et 63.

⁽⁷⁾ Décision anticipée, point 60.

⁽⁸⁾ Décision anticipée, points 113 et 114.

⁽⁹⁾ Décision anticipée, points 115 à 117.

⁽¹⁰⁾ Décision anticipée, points 99, 113 et 114. À cet égard, la décision anticipée semble suggérer que la rémunération des «entités liées d'infrastructure» est déterminée en appliquant un coût moyen pondéré du capital (CMPC) réputé de pleine concurrence aux actifs d'infrastructure. Pour les «entités liées mixtes», cette méthode semble combinée avec une marge sur le NPBT pour les activités de distribution, de manière à atteindre la rémunération globale.

⁽¹¹⁾ Décision anticipée, point 75.

⁽¹²⁾ Décision anticipée, point 87.

⁽¹³⁾ La décision anticipée mentionne à cet égard la clientèle, le savoir-faire et la capacité du réseau qui seront centralisés au sein de Belgacom International Carrier.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée, points 106 et 107.

- i) le bénéfice que Belgacom International Carrier va réellement générer et enregistrer dans ses comptes annuels; et
- ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» pour tenir compte des nouvelles fonctions entrepreneuriales de Belgacom International Carrier.

Le montant visé au point i) représente le bénéfice résiduel de Belgacom International Carrier, c'est-à-dire le chiffre d'affaires total généré par ses nouvelles activités duquel sont déduites la rémunération de pleine concurrence pour les «entités d'infrastructure» et «entités mixtes» liées et pour les anciennes entités entrepreneuriales basées en Suisse et à Dubaï, ainsi que les dépenses d'exploitation propres de Belgacom International Carrier imputables à ses nouvelles activités ⁽¹⁵⁾. Le montant visé au point ii) est déterminé en effectuant une autre analyse des prix de transfert utilisant la MTMN, mais cette fois en prenant Belgacom International Carrier comme partie testée la moins complexe; il en résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» correspondant aux nouvelles activités est évalué à une marge d'exploitation comprise entre [1,5-2] % et [5-10] %, avec une valeur médiane de [1,5-5] % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait être compris entre [1,5-2] % et [5-10] % des ventes/recettes) ⁽¹⁶⁾.

- (12) En se fondant sur les montants prévisionnels du Groupe pour les années 2012 à 2014, la décision anticipée fixe les «bénéfices excédentaires» annuels que Belgacom International Carrier peut exonérer à [20-40] % du NPBT généré par ses nouvelles activités découlant de la réorganisation pendant ces années ⁽¹⁷⁾.
- (13) La décision anticipée justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ⁽¹⁸⁾. Elle renvoie ensuite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable ⁽¹⁹⁾.
- (14) La décision anticipée déclare que Belgacom International Carrier est autorisée à exonérer un montant équivalent à [20-40] % de son NPBT annuel généré par ses nouvelles activités de l'impôt sur les sociétés en Belgique pendant une période de cinq ans débutant le 1^{er} janvier 2010, avec la possibilité d'une nouvelle prolongation de cinq ans ⁽²⁰⁾. Il est prévu que ce pourcentage soit revu et ajusté si nécessaire au bout de trois ans ⁽²¹⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (15) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (16) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de *«toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci»*, et de *«tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels»*.
- (17) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée, points 113 à 117.

⁽¹⁶⁾ Décision anticipée, points 108 à 112.

⁽¹⁷⁾ Décision anticipée, points 118 à 120.

⁽¹⁸⁾ Décision anticipée, point 124.

⁽¹⁹⁾ Décision anticipée, point 127.

⁽²⁰⁾ Décision anticipée, points 133 à 135.

⁽²¹⁾ Décision anticipée, point 134. Dans la pratique, le 19 août 2014, l'administration fiscale belge a accordé un avenant à la décision anticipée confirmant que le chiffre de [20-40] % avait été réexaminé et pouvait être appliqué pour les exercices 2013 et 2014.

- (18) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

2.3.1.1. *La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR*

- (19) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽²²⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:

«[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

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

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

- (20) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).
- (21) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (22) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2°, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

⁽²²⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (23) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR⁽²³⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune»⁽²⁴⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement»⁽²⁵⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite⁽²⁶⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (24) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (25) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (26) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée⁽²⁷⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.
- (27) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (28) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif)⁽²⁸⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

⁽²³⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽²⁴⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR 92. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽²⁵⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽²⁶⁾ Ibidem, pp. 5-6: «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

⁽²⁷⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

⁽²⁸⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays.»

2.3.1.4. *Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»*

- (29) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005 ⁽²⁹⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.
- (30) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale ⁽³⁰⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (31) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (32) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées ⁽³¹⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. *La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale*

- (33) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts ⁽³²⁾.
- (34) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

- (35) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (36) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées ⁽³³⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

⁽²⁹⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽³⁰⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽³¹⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³²⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

⁽³³⁾ Voir la note de bas de page n° 22.

2.3.2. Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert

2.3.2.1. Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert

- (37) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert») ⁽³⁴⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (38) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.
- (39) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes ⁽³⁵⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence ⁽³⁶⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (40) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.
- (41) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus ⁽³⁷⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition international par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (42) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

⁽³⁴⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

⁽³⁵⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³⁶⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

⁽³⁷⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

- (43) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 ⁽³⁸⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie ⁽³⁹⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe ⁽⁴⁰⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (44) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (45) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.
- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résident sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽⁴¹⁾.
 - L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant ⁽⁴²⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif ⁽⁴³⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.
- (46) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence ⁽⁴⁴⁾.

⁽³⁸⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁹⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁰⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴¹⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽⁴²⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

⁽⁴³⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽⁴⁴⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»

- (47) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre ⁽⁴⁵⁾.
- (48) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés ⁽⁴⁶⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine» ⁽⁴⁷⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.
- (49) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée) ⁽⁴⁸⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (50) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (51) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (52) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.

⁽⁴⁵⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs)». Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁽⁴⁶⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre)». Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions». Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁷⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

⁽⁴⁸⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

- (53) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (54) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (55) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁴⁹⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (56) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. Belgacom International Carrier, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (57) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁵⁰⁾. La décision anticipée a permis à Belgacom International Carrier d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès de Belgacom International Carrier en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (58) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, Belgacom International Carrier fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. Belgacom International Carrier est responsable de la conduite des activités du Groupe au niveau mondial. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur de Belgacom International Carrier est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁵¹⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

⁽⁴⁹⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

⁽⁵⁰⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁵¹⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (59) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes⁽⁵²⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent Belgacom International Carrier de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère Belgacom International Carrier d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence⁽⁵³⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

4.5. Avantage sélectif

- (60) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État⁽⁵⁴⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à Belgacom International Carrier parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (61) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise⁽⁵⁵⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même⁽⁵⁶⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû⁽⁵⁷⁾.
- (62) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Belgacom International Carrier en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par valider les prix fixés pour les transactions intragroupe conclues entre Belgacom International Carrier et ses contreparties étrangères associées au sein du Groupe. Cette fixation des prix de transfert, qui se fonde sur la MTMN, a pour effet que ces contreparties se voient attribuer une rémunération pour leurs fonctions prétendument de routine qui équivaut à une marge sur le NPBT, à un ratio de Berry ou au CMPC, tandis que le bénéfice résiduel généré par les transactions intragroupe susmentionnées est attribué à Belgacom International Carrier. Ce bénéfice résiduel est ensuite enregistré dans les comptes annuels de Belgacom International Carrier et fournit la base de son NPBT.
- (63) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014, Belgacom International Carrier a été autorisée à exonérer une partie de son NPBT de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». Belgacom International Carrier n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices de Belgacom International Carrier, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Belgacom International Carrier, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

⁽⁵²⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁵³⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

⁽⁵⁴⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁵⁵⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁵⁶⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁵⁷⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

4.5.2. Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle

- (64) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à Belgacom International Carrier au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁵⁸⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁵⁹⁾.
- (65) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».
- (66) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à Belgacom International Carrier un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Belgacom International Carrier par rapport à des entreprises comparables

- (67) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁶⁰⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁶¹⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Belgacom International Carrier par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (68) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur de Belgacom International Carrier par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (69) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Belgacom International Carrier étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

4.5.3.1. Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR

- (70) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où

⁽⁵⁸⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; l'affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et l'affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁵⁹⁾ Ibidem.

⁽⁶⁰⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁶¹⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables ⁽⁶²⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée ⁽⁶³⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.

- (71) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujéti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition) ⁽⁶⁴⁾.
- (72) Les mesures contestées permettent à Belgacom International Carrier d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (73) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (17), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que *«sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable»* ⁽⁶⁵⁾.
- (74) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (*des prix de transfert*).
 - l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (*des prix de transfert*).

⁽⁶²⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁶³⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU: C:2018:505, point 88: *«L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".»* Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁶⁴⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

⁽⁶⁵⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, no 100, & RCJB, 2000, p. 525).

- (75) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁶⁶⁾.
- (76) Ainsi qu'il ressort du considérant (19), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme Belgacom International Carrier) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (77) Aux considérants (78) à (94), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à Belgacom International Carrier au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Belgacom International Carrier, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.
- (a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*
- (78) En premier lieu, rien n'indique, dans la décision anticipée, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par Belgacom International Carrier ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. La décision anticipée accorde l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. La décision anticipée n'identifie même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que cette décision considère comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (79) A l'inverse, le point 127 de la décision anticipée s'appuie sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour Belgacom International Carrier.
- (80) L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés *«sont également repris dans les bénéfices d'une autre société»*. L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (81) Étant donné que la décision anticipée autorise Belgacom International Carrier à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable de Belgacom International Carrier pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

⁽⁶⁶⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «L'ajustement corrélatif «approprié» mentionné au littéra b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] A cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière «appropriée» découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.»

(b) Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Belgacom International Carrier et des contreparties associées étrangères

- (82) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Belgacom International Carrier, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Belgacom International Carrier et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.
- (83) Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par valider la fixation des prix des transactions intragroupe de Belgacom International Carrier avec d'autres sociétés du Groupe. Pour ce faire, elle inclut des analyses des prix de transfert s'appuyant sur la MTMN ⁽⁶⁷⁾, les autres sociétés du Groupe étant considérées comme la partie la moins complexe, et partant comme la partie testée à ces transactions. Ces analyses — qui ne relèvent pas de l'objet de la présente décision — permettent de déterminer une rémunération «de routine» de pleine concurrence pour ces sociétés. La conséquence logique de l'application de la MTMN aux autres sociétés du Groupe dans ces analyses est que tout bénéfice résiduel provenant de ces transactions contrôlées, une fois que ces sociétés ont obtenu une rémunération de pleine concurrence, revient à Belgacom International Carrier et est enregistré dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (84) Cette conséquence est non seulement logique, eu égard aux motifs sous-tendant l'application même de la MTMN, mais elle se justifie également d'un point de vue économique. L'entité la plus complexe du fait de ses contributions non courantes (c'est-à-dire uniques et de valeur) bénéficie du rendement excédentaire de ces transactions, mais supporte également le risque d'une perte dans le cas où l'ensemble des transactions considérées ne génère pas de rendement commercial. La notion de «bénéfice résiduel» est spécifique aux transactions et se réfère à la ou aux transactions contrôlées spécifiques considérées qui génèrent ce bénéfice. Le bénéfice résiduel est le bénéfice provenant d'un ensemble de transactions cumulées qui reste après que la partie la moins complexe (en tant que partie testée) a été rémunérée pour ses fonctions de routine par l'application de la MTMN. Par conséquent, étant donné que la MTMN a été choisie pour fixer le prix des transactions intragroupe de Belgacom International Carrier et que la décision anticipée accepte cette méthode, de même que la désignation de cette entité comme «entrepreneur unique», le bénéfice résiduel tiré de ces transactions constitue son bénéfice de pleine concurrence et est enregistré en tant que tel dans sa comptabilité.
- (85) Néanmoins, la décision anticipée soutient qu'en raison de la structure d'«entrepreneur unique» ⁽⁶⁸⁾ mise en place par le Groupe, Belgacom International Carrier, en tant qu'entrepreneur unique, générera des «bénéfices excédentaires» dérivant de synergies, d'actifs incorporels, d'économies d'échelle et d'autres éléments découlant de la centralisation des fonctions au sein de Belgacom International Carrier ⁽⁶⁹⁾. La décision anticipée affirme que «[...] l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR permet de corriger fiscalement, de façon unilatérale, les bénéfices supplémentaires enregistrés dans les comptes d'une entité belge pour les rendre conformes avec l'interprétation belge du principe de pleine concurrence. Il en résulte que la base imposable de l'entité belge doit être déterminée en se fondant sur le principe de pleine concurrence (comme s'il s'agissait d'une entreprise indépendante).» ⁽⁷⁰⁾. La décision anticipée affirme ensuite que «[l]e bénéfice qui excède un bénéfice de pleine concurrence et qui est inclus dans le bénéfice comptable de l'entreprise (ci-après le «bénéfice excédentaire») devrait dès lors être exclu de la base imposable de cette entreprise compte tenu du fait que ce bénéfice n'aurait pas été généré si l'entité belge était une entreprise indépendante.» ⁽⁷¹⁾.
- (86) Selon la décision anticipée, ce «bénéfice excédentaire» doit être déterminé comme la différence entre: i) le NPBT que Belgacom International Carrier, en tant qu'«entrepreneur unique», devrait générer suivant l'approche fondée sur les bénéfices résiduels décrite au considérant (83); et ii) le NPBT qu'elle devrait générer si elle était indépendante du Groupe auquel elle appartient ⁽⁷²⁾. Pour déterminer ce dernier, la décision anticipée applique la MTMN une deuxième fois, mais cette fois avec Belgacom International Carrier comme partie testée et sans identifier une quelconque

⁽⁶⁷⁾ Le ratio de Berry est utilisé pour déterminer la rémunération de la société du Groupe basée à Dubaï. Le ratio de Berry est le ratio entre le bénéfice brut et le total des dépenses d'exploitation. Il représente un retour sur les fonctions à valeur ajoutée d'une société et suppose que ces fonctions sont prises en compte dans ses dépenses d'exploitation. Le dénominateur utilisé dans le ratio de Berry étant les dépenses d'exploitation, l'utilisation de ces dernières dans l'application de la MTMN et l'utilisation du ratio de Berry ne constituent dans les faits rien de plus qu'une différence de présentation.

⁽⁶⁸⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme «entrepreneur». Le paragraphe 9.2 de ces principes introduit le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonnier pour le donneur d'ordre mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁶⁹⁾ Décision anticipée, point 87.

⁽⁷⁰⁾ Décision anticipée, point 77.

⁽⁷¹⁾ Décision anticipée, point 78.

⁽⁷²⁾ Décision anticipée, point 106.

transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt.

- (87) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décision anticipée semble affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application⁽⁷³⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.
- (88) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices *«[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques»*. Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué⁽⁷⁴⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable de Belgacom International Carrier, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (89) La décision anticipée avalise l'existence d'avantages synergiques résultant de la nouvelle structure d'entreprise en mentionnant la centralisation du savoir-faire, de la clientèle et de la capacité du réseau au sein de Belgacom International Carrier. Bien que ces éléments puissent effectivement, dans certaines circonstances, être considérés comme des actifs incorporels, cela ne prouve pas en soi l'existence de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Belgacom International Carrier, d'une part, et des contreparties associées étrangères, d'autre part, comme l'exige l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. La décision anticipée note simplement que ces éléments, ainsi que leur gestion, leur contrôle et leur maintien, sont centralisés au sein de Belgacom International Carrier, sans préciser comment cela se traduit⁽⁷⁵⁾, ce qui semble suggérer qu'une rémunération de pleine concurrence liée à ces éléments est attribuée à juste titre à Belgacom International Carrier et enregistrée dans ses comptes. En tout état de cause, la manière appropriée de traiter les bénéfices tirés d'actifs incorporels au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à identifier, à étayer et à délimiter de façon appropriée ces actifs incorporels; ii) à réaliser une analyse détaillée des caractéristiques et des facteurs de comparabilité des transactions contrôlées comparables⁽⁷⁶⁾, et iii) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées de telle sorte que leurs conditions correspondent à celles de transactions de pleine concurrence⁽⁷⁷⁾. Aucun de ces points — en particulier aucunement les points ii) et iii) — ne sont abordés dans la décision anticipée.

⁽⁷³⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: *«Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.»* Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: *«L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]»*.

⁽⁷⁴⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁷⁵⁾ Décision anticipée, points 63, 64 et 67.

⁽⁷⁶⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 6.13 et 6.14, qui expliquent que l'application du principe de pleine concurrence à des actifs incorporels nécessite l'application de la méthode prescrite dans ces mêmes principes, ce qui suppose, entre autres, une identification des transactions sous-jacentes et une analyse de comparabilité détaillée.

⁽⁷⁷⁾ Voir le paragraphe 6.1 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, qui explique que les lignes directrices de l'OCDE applicables aux biens incorporels servent à déterminer *«si les conditions convenues ou imposées dans des transactions entre entreprises associées qui font intervenir des biens incorporels sont conformes au principe de pleine concurrence»*.

- (90) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels⁽⁷⁸⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent⁽⁷⁹⁾, ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés de synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux⁽⁸⁰⁾.
- (91) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la réorganisation d'entreprise prévue, sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité du Groupe⁽⁸¹⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par Belgacom International Carrier, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (92) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée⁽⁸²⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés⁽⁸³⁾⁽⁸⁴⁾.
- (93) En tout état de cause, même si la réorganisation prévue devait engendrer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle et même si les actions concertées et délibérées, les sociétés du groupe qui exécutent ces actions et les transactions contrôlées entre ces parties du groupe avaient été correctement identifiées (ce qui n'est pas le cas), la décision anticipée semble indiquer que ces bénéfices devraient être (ré)attribués à Belgacom International Carrier. Plus précisément, la décision anticipée affirme que *«[l]a consolidation des activités est extrêmement importante dans le secteur des services de transport de voix et de données mobiles pour être capable de détenir une bonne position sur le marché et — plus encore — pour pouvoir rester sur le marché. Une absence de consolidation dans le secteur des ICS est synonyme de perte de position sur le marché. La centralisation des activités et des actifs incorporels des trois entrepreneurs au sein de [Belgacom International Carrier] entraînera des synergies, des économies d'échelle et des économies de coûts pour Belgacom International Carrier»*⁽⁸⁵⁾. Cela indique que toute rentabilité supplémentaire engendrée par la réorganisation du Groupe découle des contributions de Belgacom International Carrier en Belgique et a donc été enregistrée à juste titre dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (94) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (81) la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable de Belgacom International Carrier pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

⁽⁷⁸⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁷⁹⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁸⁰⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁸¹⁾ Par exemple, la décision anticipée n'indique pas quelles dépenses seraient réduites, ni quelles économies de coûts pourraient être générées, pas plus qu'elle n'indique comment les revenus seraient augmentés.

⁽⁸²⁾ Décision anticipée, point 124.

⁽⁸³⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (90)].

⁽⁸⁴⁾ De même, l'affirmation citée au considérant (10) selon laquelle une entité indépendante ne pourrait exercer que des fonctions de routine ne semble pas correcte. De nombreuses entreprises indépendantes fonctionnent comme des entités de plein exercice détenant des actifs incorporels de valeur et exerçant des fonctions autres que de routine.

⁽⁸⁵⁾ Décision anticipée, point 68.

(c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Belgacom International Carrier entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*

- (95) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (64) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée⁽⁸⁶⁾.
- (96) Au considérant (72) la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (73), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (97) Aux considérants (78) à (94), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Belgacom International Carrier, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à Belgacom International Carrier une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

4.5.3.2. *Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt*

- (98) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (66) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent Belgacom International Carrier de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (87).
- (99) En effet, en permettant à Belgacom International Carrier d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (100) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Belgacom International Carrier de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽⁸⁷⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (101) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Belgacom International Carrier de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.

⁽⁸⁶⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

⁽⁸⁷⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

- (102) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Belgacom International Carrier de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable de Belgacom International Carrier à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (84). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (103) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Belgacom International Carrier de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (104) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽⁸⁸⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽⁸⁹⁾.
- (105) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Belgacom International Carrier, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (106) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽⁹⁰⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (107) Premièrement, comme expliqué aux considérants (78) à (81), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable de Belgacom International Carrier qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.

⁽⁸⁸⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁸⁹⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

⁽⁹⁰⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 52.

- (108) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (82) à (94), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Belgacom International Carrier et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être (entièrement) inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée ⁽⁹¹⁾. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (109) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (110) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (111) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à Belgacom International Carrier sous la forme d'une exonération fiscale.
- (112) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, *«[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales»* ⁽⁹²⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels ⁽⁹³⁾.
- (113) En l'espèce, Belgacom International Carrier fait partie du Groupe. En outre, la Commission part du principe que c'est le Groupe qui a décidé de mettre en place une structure d'«entrepreneur unique», avec Belgacom International Carrier en tant qu'«entrepreneur unique», en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (114) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées ⁽⁹⁴⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le groupe Belgacom, en plus de Belgacom International Carrier, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

⁽⁹¹⁾ En ce qui concerne les synergies réelles, aucune transaction contrôlée distincte de ce type ne pourrait être réputée exister dans le cas d'une application correcte du principe de pleine concurrence à l'étranger. Pour ce qui est des actifs incorporels (éventuels), même si de tels actifs incorporels existaient — ce qui est loin d'être avéré étant donné qu'ils n'ont pas été clairement identifiés dans la décision anticipée, comme expliqué au considérant (89) — les transactions relatives à des actifs incorporels tels que le transfert d'une clientèle pourraient, si elles étaient dûment identifiées et délimitées, théoriquement faire l'objet d'un ajustement positif selon la méthode recommandée à l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cela supposerait toutefois un ajustement précis des prix des transactions concernant ces actifs incorporels. Il est peu probable qu'un ajustement (positif) primaire hypothétique des prix de transfert de ce type correspondrait aux bénéfices associés allégués déterminés de façon unilatérale au niveau de Belgacom International Carrier et qu'il justifierait dès lors l'exonération du montant total des «bénéfices excédentaires» par les mesures contestées.

⁽⁹²⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽⁹³⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

⁽⁹⁴⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: *«Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]»*.

4.7. Illégalité de l'aide

- (115) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification)⁽⁹⁵⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension)⁽⁹⁶⁾. L'article 1^{er}, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (116) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (117) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE⁽⁹⁷⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE⁽⁹⁸⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide⁽⁹⁹⁾.
- (118) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à Belgacom International Carrier et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.
- (119) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question⁽¹⁰⁰⁾.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que la décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» accordée à Belgacom International Carrier Services NV par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de cette décision anticipée ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels de Belgacom International Carrier Services NV relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur la décision anticipée pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés de Belgacom International Carrier Services NV pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par la décision anticipée susmentionnée ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés à la décision anticipée ou présentés en lien avec celles-ci;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

⁽⁹⁵⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽⁹⁶⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽⁹⁷⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽⁹⁸⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽⁹⁹⁾ Affaire T-68/03, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies*/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

⁽¹⁰⁰⁾ Affaire T-308/11, *Eurallumina*/Commission, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au Journal officiel de l'Union européenne. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du Journal officiel de l'Union européenne, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016")⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Belgacom International Carrier Services NV ("Belgacom International Carrier") ontving een ruling inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigden in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van Belgacom International Carrier teruggevorderd.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie")⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de ruling die aan Belgacom International Carrier is afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigden van de omstreden maatregelen

- (5) Belgacom International Carrier is gevestigd in Brussel, België, en maakt deel uit van de Belgacom-groep ("de Groep")⁽³⁾. Belgacom International Carrier is actief in de zogeheten "international carrier services business", die bestaat in het aanbieden van oplossingen voor spraak, messaging, roaming, connectiviteit en mobiele betaaldiensten aan telecommunicatieproviders.
- (6) Belgacom International Carrier en de verbonden groepsvennootschappen die actief zijn in de international carrier services business realiseerden in 2009 wereldwijd een jaaromzet van ongeveer 1,3 miljard EUR en een winst vóór interest, belastingen, afschrijvingen en amortisatie (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation, afgekort EBITDA) van 110 miljoen EUR⁽⁴⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde ruling en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van Belgacom International Carrier die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan Belgacom International Carrier een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend.

— Op 13 september 2011 heeft Belgacom International Carrier een ruling inzake "overwinst" verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie, die de periode van vijf jaar van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2014 bestrijkt ("de ruling")⁽⁵⁾. In de ruling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen ("de Rulingcommissie") beslist dat [20-40] % van de nettowinst vóór belasting (Net Profit Before Taxes, afgekort NPBT) van Belgacom International Carrier uit bepaalde nieuwe activiteiten op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ("WIB 92") in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als "overwinst" (ook "meerwinst" genoemd).

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ De Groep heeft zijn naam in 2015 gewijzigd in Proximus Group.

⁽⁴⁾ Alle gegevens komen uit de ruling, zoals gedefinieerd in punt (7).

⁽⁵⁾ Voorafgaande beslissing 2011.201 van 13 september 2011, gericht aan Belgacom International Carrier.

2.2.1. De verrichting waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) De ruling beschrijft het plan van de Groep om haar “triple entrepreneur”-structuur om te vormen tot een “single-entrepreneur”-model voor de international carrier services business. In dat nieuwe model zou Belgacom International Carrier in België, dat tot dan een van de drie “entrepreneurs” van de Groep was, de enige centrale entiteit worden en verantwoordelijk zijn voor het centrale management van de international carrier services business wereldwijd. In die hoedanigheid zal Belgacom International Carrier een wereldwijd strategische functie vervullen en strategische beslissingen nemen met betrekking tot het netwerk, klantenrelaties, contracten en marketing. Het management, de controle en het toezicht (en de optimalisatie daarvan) van de capaciteit zal op centrale wijze gebeuren door Belgacom International Carrier, dat ook verantwoordelijk zal zijn voor alle beslissingen omtrent bestaande en nieuwe infrastructuur⁽⁶⁾. In lijn met haar strategische functie zal Belgacom International Carrier ook de voornaamste ondernemingsrisico's met betrekking tot de international carrier services business dragen en de controle over die risico's uitoefenen⁽⁷⁾.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “overwinst”

- (9) De ruling valideert de beprijzing van intragroepstransacties tussen Belgacom International Carrier en andere entiteiten (waaronder de twee voormalige entrepreneurs) van de groep binnen het “single entrepreneur”-model. De ruling valideert met name het volgende:
- het feit dat Belgacom International Carrier in het “single entrepreneur”-model verantwoordelijk is voor de belangrijkste functies en de meeste risico's draagt, terwijl de verbonden “infrastructuurentiteiten” en “gemengde entiteiten”, waaronder de twee voormalige entrepreneurs die in Zwitserland en Dubai zijn gevestigd, routinefuncties uitoefenen ten behoeve van Belgacom International Carrier;
 - het gebruik van de Transactional Net Margin Method (“TNMM”) voor de vergoeding van de transacties tussen Belgacom International Carrier en de twee voormalige entrepreneurs in Zwitserland en Dubai, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. De resultaten van die TNMM zijn gebaseerd op een verrekensstudie die aangeeft dat een vergoeding voor de Zwitserse groepsvennootschap (die een “gemengde entiteit” wordt) zakelijk wordt geacht indien door de gemengde entiteit voor haar distributieactiviteiten een operationele marge wordt gemaakt tussen [1,5-2] % en [5-10] %, met een mediaan van [1,5-5] % (d.w.z. haar operationele winst zou moeten liggen tussen [1,5-2] % en [5-10] % van de omzet/inkomsten); terwijl de vergoeding voor haar infrastructuuractiviteiten wordt bepaald door op haar infrastructuuractiva een zakelijk geachte gewogen gemiddelde vermogenskostenvoet (Weighted Average Cost of Capital, afgekort WACC) te berekenen⁽⁸⁾. De vergoeding voor de groepsvennootschap in Dubai wordt zakelijk geacht bij een Berry-ratio tussen [1,10-1,20] en [1,20-1,30], met een mediaan van [1,10-1,20], (d.w.z. haar brutomarge zou tussen [1,10-1,20] en [1,20-1,30] keer haar operationele uitgaven moeten bedragen)⁽⁹⁾;
 - het voortzetten van een vergoeding voor routineactiviteiten van verbonden infrastructuurentiteiten en gemengde entiteiten, blijkbaar op basis van de TNMM in overeenstemming met de bestaande verrekensmethode van de Groep⁽¹⁰⁾.
- (10) De ruling stelt dat de invoering van het “single entrepreneur”-model zal leiden tot synergieën, schaalvoordelen en kostenbesparingen welke Belgacom International Carrier niet zou hebben kunnen realiseren op een stand-alone basis⁽¹¹⁾. Vervolgens stelt de ruling dat in de mate dat Belgacom International Carrier voor deze nieuwe activiteiten als entrepreneur vergoed zou worden, “deze winst een vergoeding (de “meerwinst”) [omvat] voor de synergieën, intangibles, schaalvoordelen en andere elementen die resulteren uit de centralisatie. Aangezien het als stand-alone entiteit voor de activiteiten enkel routinematig had kunnen optreden (t.t.z. als distributeur met een beperkt risico), dient de winst die het vergoedingsniveau van een distributeur met een beperkt risico te boven gaat dan ook als meerwinst beschouwd te worden.”⁽¹²⁾

⁽⁶⁾ Ruling, paragrafen 49 en 63.

⁽⁷⁾ Ruling, paragraaf 60.

⁽⁸⁾ Ruling, paragrafen 113 en 114.

⁽⁹⁾ Ruling, paragrafen 115 tot en met 117.

⁽¹⁰⁾ Ruling, paragrafen 99, 113 en 114. In dat verband lijkt de ruling te suggereren dat de vergoeding voor verbonden infrastructuurentiteiten wordt bepaald door op de infrastructuuractiva een zakelijk geachte gewogen gemiddelde vermogenskostenvoet (WACC) te berekenen. Voor verbonden gemengde entiteiten lijkt die methode te worden gecombineerd met een NPTB-marge voor distributieactiviteiten om tot de totale vergoeding te komen.

⁽¹¹⁾ Ruling, paragraaf 75.

⁽¹²⁾ Ruling, paragraaf 87.

- (11) De ruling stelt dat de bovengenoemde “meerwinst” d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergieën, intangibles⁽¹³⁾, schaalvoordelen en andere elementen die uit de reorganisatie voortvloeien, kunnen worden vastgesteld als het verschil tussen⁽¹⁴⁾:

- (i) de winst die Belgacom International Carrier daadwerkelijk zal genereren en in haar jaarrekening zal opnemen; en
- (ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke winst voor de nieuwe entrepreneurfuncties van Belgacom International Carrier.

Het bedrag onder i) vertegenwoordigt de residuele winst van Belgacom International Carrier, d.w.z. de totale omzet waarop de arm's length vergoeding voor de verbonden infrastructuurentiteiten en gemengde entiteiten, de vroegere entrepreneurentiteiten in Zwitserland en Dubai alsmede de eigen operationele uitgaven van Belgacom International Carrier die aan haar nieuwe activiteiten toerekenbaar zijn, in mindering zijn gebracht⁽¹⁵⁾. Het bedrag onder ii) wordt bepaald op grond van een volgende verrekenprijisanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, maar deze keer met Belgacom International Carrier als de minst complexe, geteste partij, als gevolg waarvan haar vermeende “aangepaste” zakelijke winst voor de nieuwe activiteiten wordt gebenchmarkt op een operationele marge tussen [1,5-2] % en [5-10] %, met een mediaan van [1,5-5] % (d.w.z. haar operationele winst zou moeten liggen tussen [1,5-2] % en [5-10] % van de omzet/inkomsten)⁽¹⁶⁾.

- (12) Op basis van de gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2012 tot en met 2014 wordt in de ruling bepaald dat de jaarlijkse “meerwinst” die Belgacom International Carrier mag vrijstellen, [20-40] % bedraagt van de NPBT uit haar nieuwe activiteiten na de reorganisatie in die jaren⁽¹⁷⁾.
- (13) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van “overwinst” door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995⁽¹⁸⁾. Zij verwijst vervolgens naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de “meerwinst” in de winst moet worden opgenomen⁽¹⁹⁾.
- (14) De ruling verklaart dat Belgacom International Carrier een bedrag gelijk aan [20-40] % van haar jaarlijkse NPBT uit nieuwe activiteiten met ingang van 1 januari 2010 voor een periode van vijf jaar in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen, met de mogelijkheid van verlenging voor een additionele periode van vijf jaar⁽²⁰⁾. Dat percentage zal na een periode van drie jaar worden geëvalueerd en wordt indien nodig aangepast⁽²¹⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (15) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (16) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn gegenereerd of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.

⁽¹³⁾ De ruling verwijst in dat verband naar een klantenbestand, knowhow en netwerkcapaciteit die in Belgacom International Carrier zullen worden gecentraliseerd.

⁽¹⁴⁾ Ruling, paragrafen 106 en 107.

⁽¹⁵⁾ Ruling, paragrafen 113 tot en met 117.

⁽¹⁶⁾ Ruling, paragrafen 108 tot en met 112.

⁽¹⁷⁾ Ruling, paragrafen 118 tot en met 120.

⁽¹⁸⁾ Ruling, paragraaf 124.

⁽¹⁹⁾ Ruling, paragraaf 127.

⁽²⁰⁾ Ruling, paragrafen 133 tot en met 135.

⁽²¹⁾ Ruling, paragraaf 134. In de praktijk heeft de Belgische belastingadministratie op 19 augustus 2014 een avenant bij de ruling afgegeven waarin wordt bevestigd dat het cijfer van [20-40] % is geëvalueerd en mag worden toegepast voor de boekjaren 2013 en 2014.

- (17) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (18) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-afrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92

- (19) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽²²⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

- (20) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“het OESO-modelbelastingverdrag”). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast (“dubbelbelastingverdrag”).
- (21) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (“EU-Arbitrageverdrag”) of van een dubbelbelastingverdrag.
- (22) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijzeregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen.

⁽²²⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (23) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (“de memorie van toelichting”) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ⁽²³⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 “gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen” ⁽²⁴⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat “[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[sluit] bij de internationaal aanvaarde norm” ⁽²⁵⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist ⁽²⁶⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (24) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (25) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als “multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico’s en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (26) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 (“de circulaire”), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing ⁽²⁷⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (27) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.
- (28) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing ⁽²⁸⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

⁽²³⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽²⁴⁾ Ibid., blz. 7: “Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm’s length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.”

⁽²⁵⁾ Ibid., blz. 9: “Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm.”

⁽²⁶⁾ Ibid., blz. 5-6. “Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt.”

⁽²⁷⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

⁽²⁸⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

2.3.1.4. *De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”*

- (29) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005 ⁽²⁹⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (30) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking ⁽³⁰⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (31) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (32) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings ⁽³¹⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. *De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*

- (33) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten ⁽³²⁾.
- (34) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

- (35) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (36) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings ⁽³³⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

⁽²⁹⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽³⁰⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽³¹⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³²⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

⁽³³⁾ Zie voetnoot 22.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (37) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“OESO”) biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ⁽³⁴⁾ (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen”), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (38) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (39) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld ⁽³⁵⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen ⁽³⁶⁾. Dit wordt het “zakelijkheidsbeginsel” genoemd.
- (40) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.
- (41) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽³⁷⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (42) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

⁽³⁴⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017”). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010”) en 1995 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995”).

⁽³⁵⁾ Zie paragraaf 6 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽³⁶⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

⁽³⁷⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

“The arm’s length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (43) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽³⁸⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽³⁹⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽⁴⁰⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (44) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (45) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:
- Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽⁴¹⁾.
 - Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezeten is in de andere overeenkomstsluitende Staat ⁽⁴²⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet

⁽³⁸⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁹⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁰⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴¹⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” [“Indien tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)]

⁽⁴²⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” [“Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing⁽⁴³⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (46) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁽⁴⁴⁾.
- (47) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties⁽⁴⁵⁾.
- (48) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's⁽⁴⁶⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties” uitoefent⁽⁴⁷⁾, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.

⁽⁴³⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽⁴⁴⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

⁽⁴⁵⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrente bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

⁽⁴⁶⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁷⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

- (49) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij) ⁽⁴⁸⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (50) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (51) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (52) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (53) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (54) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (55) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁴⁹⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (56) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft Belgacom International Carrier zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.

⁽⁴⁸⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen verrekenprijzen 2010.

⁽⁴⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

- (57) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd⁽⁵⁰⁾. Dankzij de ruling mocht Belgacom International Carrier een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij Belgacom International Carrier. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (58) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt Belgacom International Carrier deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. Belgacom International Carrier is verantwoordelijk voor het mondiale leiderschap van de Groep. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van Belgacom International Carrier het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden⁽⁵¹⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (59) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen⁽⁵²⁾. Voor zover de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen Belgacom International Carrier bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst⁽⁵³⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (60) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁵⁴⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

⁽⁵⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁵¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁵²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁵³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rousse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵⁴⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

4.5.1. *Voordeel*

- (61) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁵⁵⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁵⁶⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁵⁷⁾.
- (62) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (9), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties tussen Belgacom International Carrier en verbonden buitenlandse tegenpartijen van de Groep. Die verrekenprijsexercitie, die is gebaseerd op de TNMM, leidt ertoe dat die tegenpartijen een vergoeding voor hun zogenoemde routinefuncties wordt toegekend die gelijk is aan een NPBT-marge, een Berry-ratio of de WACC, terwijl de residuele winst van de bovengenoemde intragroepstransacties aan Belgacom International Carrier wordt toegewezen. Die residuele winst wordt vervolgens in de jaarrekening van Belgacom International Carrier opgenomen en vormt de basis voor haar NPBT.
- (63) Door de omstreden maatregelen mocht Belgacom International Carrier een deel van haar NPBT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2014. Belgacom International Carrier mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van Belgacom International Carrier in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. *Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard*

- (64) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan Belgacom International Carrier is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁵⁸⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁵⁹⁾.
- (65) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.
- (66) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

⁽⁵⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁵⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁵⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

⁽⁵⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU: C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁵⁹⁾ Ibid.

4.5.3. Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen Belgacom International Carrier ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen

- (67) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden ⁽⁶⁰⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten ⁽⁶¹⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (68) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen Belgacom International Carrier bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat Belgacom International Carrier daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (69) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

4.5.3.1. Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe

- (70) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt ⁽⁶²⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst ⁽⁶³⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.
- (71) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven) ⁽⁶⁴⁾.
- (72) Door de omstreden maatregelen mag Belgacom International Carrier een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.

⁽⁶⁰⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁶¹⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

⁽⁶²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶³⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁽⁶⁴⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

- (73) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (17), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt ⁽⁶⁵⁾.
- (74) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
- (75) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁶⁶⁾.
- (76) Zoals volgt uit punt (19), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals Belgacom International Carrier) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
 - (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (77) In de punten (78) tot en met (94) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan Belgacom International Carrier is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Belgacom International Carrier, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.
- (a) *De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*
- (78) In de eerste plaats bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van Belgacom International Carrier wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse

⁽⁶⁵⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

⁽⁶⁶⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het arm’s length principe, zodat de verwijzing naar het arm’s length principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder arm’s length principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.

- (79) In paragraaf 127 van de ruling wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals Belgacom International Carrier.
- (80) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (81) Aangezien de ruling Belgacom International Carrier toestaat een deel van haar geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Belgacom International Carrier om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.
- (b) *De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen Belgacom International Carrier en buitenlandse verbonden tegenpartijen*
- (82) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Belgacom International Carrier, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Belgacom International Carrier en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (83) Zoals uitgelegd in punt (9), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties van Belgacom International Carrier met andere vennootschappen van de Groep. Dit gebeurt door het verrichten van verrekensprijsanalyses waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM⁽⁶⁷⁾, met de andere vennootschappen van de Groep als de minst complexe en dus de geteste partijen bij die transacties. Het resultaat van die analyses — die niet het voorwerp van dit besluit vormen — is dat voor die vennootschappen een zakelijke “routine”-vergoeding wordt vastgesteld. Het logische gevolg van de toepassing van de TNMM in die analyses op de andere vennootschappen van de groep is dat de residuele winst die overblijft uit die verbonden transacties nadat die vennootschappen een zakelijke vergoeding hebben ontvangen, door Belgacom International Carrier wordt behaald en in haar jaarrekening wordt opgenomen als zakelijke winst.
- (84) Dat gevolg is niet alleen logisch, op basis van de achterliggende gedachte van de toepassing van de TNMM op zich, maar ook vanuit economisch perspectief. De meest complexe entiteit heeft op grond van haar niet-routinematige (d. w.z. unieke en waardevolle) bijdragen recht op het residuele rendement van die transacties, maar draagt ook het risico van een verlies ingeval de onderzochte gecombineerde transacties geen commercieel rendement genereren. Het begrip “residuele winst” is transactiespecifiek en verwijst naar de onderzochte specifieke verbonden transacties die winst genereren. De residuele winst is de winst die voortkomt uit een reeks gecombineerde transacties die overblijft nadat de minst complexe partij (als geteste partij) door de toepassing van de TNMM voor haar routinefuncties is vergoed. Aangezien de TNMM is gekozen om de intragroepstransacties van Belgacom International Carrier te beprijzen en aangezien de ruling die methode aanvaardt en aanvaardt dat die entiteit als “single entrepreneur” wordt aangewezen, is bijgevolg de residuele winst uit die transacties haar zakelijke winst en wordt die winst als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.

⁽⁶⁷⁾ De Berry-ratio wordt gebruikt om de vergoeding van de vennootschap van de groep in Dubai te bepalen. De Berry-ratio wordt gedefinieerd als de verhouding van de brutowinst ten opzichte van de totale operationele uitgaven. Deze wordt gebruikt voor de weergave van een rendement op de functies met toegevoegde waarde van een onderneming en gaat ervan uit dat die functies in haar operationele uitgaven worden gevat. Aangezien de in de Berry-ratio gebruikte noemer wordt gevormd door de operationele uitgaven, is het gebruik van de operationele uitgaven bij de toepassing van de TNMM en het gebruik van de Berry-ratio in de praktijk niet meer dan een verschil in presentatie.

- (85) Niettemin wordt in de ruling de redenering gevolgd dat vanwege het “single entrepreneur”-model⁽⁶⁸⁾ dat door de Groep wordt ingevoerd, Belgacom International Carrier, als “single entrepreneur”, “meerwinsten” zal genereren in de vorm van synergieën, intangibles, schaalvoordelen en andere elementen die resulteren uit de centralisatie van functies in Belgacom International Carrier⁽⁶⁹⁾. De ruling stelt dat “[...] artikel 185, § 2, b WIB 92 het mogelijk [maakt] om, op unilaterale wijze, bijkomende winst opgenomen in de boekhouding van een Belgische entiteit fiscaal te corrigeren teneinde deze in overeenstemming te brengen met de Belgische interpretatie van het arm’s length-principe. Bijgevolg moet de belastbare basis van een Belgische entiteit bepaald worden op basis van het arm’s length-principe (alsof het een stand-alone onderneming betrof)”⁽⁷⁰⁾. De ruling stelt verder dat “[d]e winst die een arm’s length vergoeding overschrijdt en in de boekhoudkundige winst van de onderneming is begrepen (hierna “meerwinst”), [...] daarom uitgesloten [zou] moeten worden uit de belastbare basis van deze onderneming, aangezien deze winst niet zou gerealiseerd zijn indien de Belgische entiteit een stand-alone onderneming zou zijn”⁽⁷¹⁾.
- (86) De ruling voert aan dat die “meerwinsten” moeten worden bepaald als het verschil tussen: i) de NPBT die Belgacom International Carrier, als “single entrepreneur”, verwacht te behalen op grond van de residuele winstbenadering, zoals beschreven in punt (83); en ii) de NPBT die zij zou mogen verwachten te behalen op stand-alone-basis zonder deel uit te maken van een groter geheel⁽⁷²⁾. Om de laatstgenoemde NPBT te kunnen bepalen, past de ruling de TNMM nogmaals toe, maar deze keer met Belgacom International Carrier als de geteste partij en zonder aan te geven welke verbonden transactie moet worden geprijsd, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstreden maatregelen vrijstellen van belasting.
- (87) Anders dan in de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de ruling lijkt aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroeps-transacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel⁽⁷³⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden geprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.
- (88) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige

⁽⁶⁸⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “entrepreneur” niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁶⁹⁾ Ruling, paragraaf 87.

⁽⁷⁰⁾ Ruling, paragraaf 77.

⁽⁷¹⁾ Ruling, paragraaf 78.

⁽⁷²⁾ Ruling, paragraaf 106.

⁽⁷³⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)].

betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is beprijsd ⁽⁷⁴⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van Belgacom International Carrier te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden beprijsd of die worden beprijsd.

- (89) De ruling ondersteunt de aanwezigheid van synergie-effecten als gevolg van het nieuwe bedrijfsmodel en verwijst daarvoor naar in Belgacom International Carrier gecentraliseerde knowhow, klantenbestand en netwerkcapaciteit. Hoewel deze elementen onder bepaalde voorwaarden inderdaad als immateriële activa kunnen worden beschouwd, vormt het feit op zich geen bewijs van niet-zakelijke transacties tussen Belgacom International Carrier enerzijds en buitenlandse verbonden tegenpartijen anderzijds, zoals op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is vereist. De ruling merkt eenvoudigweg op dat die elementen, evenals het management, de controle en het onderhoud in Belgacom International Carrier worden gecentraliseerd, zonder aan te geven hoe dit wordt verwezenlijkt ⁽⁷⁵⁾, wat lijkt te suggereren dat aan Belgacom International Carrier rechtmatig een zakelijk rendement op die elementen wordt toegekend dat in haar jaarrekening wordt opgenomen. Hoe dan ook, de correcte manier om winst verkregen uit immateriële activa volgens het zakelijkheidsbeginsel te benaderen, bestaat uit i) het identificeren, onderbouwen en juist afbakenen van dergelijke immateriële activa; ii) het uitvoeren van een gedetailleerde analyse van de kenmerken en vergelijkbaarheidsfactoren aangaande de betrokken verbonden transacties ⁽⁷⁶⁾, en iii) het aanpassen van de prijzen voor die verbonden transacties, zodat de voorwaarden daarvan overeenkomen met die in zakelijke transacties ⁽⁷⁷⁾. Geen van deze punten, en met name niet de punten ii) en iii), komt in deze ruling aan bod.
- (90) Met betrekking tot het argument in de ruling dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa ⁽⁷⁸⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan ⁽⁷⁹⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen ⁽⁸⁰⁾.
- (91) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling neemt eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten ⁽⁸¹⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door Belgacom International Carrier gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (92) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan ⁽⁸²⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar

⁽⁷⁴⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁷⁵⁾ Ruling, paragrafen 63, 64 en 67.

⁽⁷⁶⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 6.13 en 6.14, waarin wordt uitgelegd dat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op immateriële activa de toepassing vereist van de in diezelfde richtlijnen voorgeschreven methodologie, welke onder meer een vaststelling van de onderliggende transacties en een gedetailleerde vergelijkbaarheidsanalyse omvat.

⁽⁷⁷⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 6.1, waarin wordt uitgelegd dat moet worden getracht vast te stellen “whether the conditions made or imposed in transactions between associated enterprises involving intangible property reflect arm’s length transactions” [“of de voorwaarden die worden gesteld of opgelegd bij transacties tussen verbonden ondernemingen waarbij immateriële activa zijn betrokken, zakelijke transacties weerspiegelen” (vertaling Commissie)].

⁽⁷⁸⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁷⁹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁸⁰⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁸¹⁾ In de ruling wordt bijvoorbeeld niet vastgesteld welke kosten zouden zijn verminderd noch welke kostenbesparingen zouden kunnen zijn verwezenlijkt en evenmin hoe inkomsten zouden zijn verhoogd.

⁽⁸²⁾ Ruling, paragraaf 124.

zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd ⁽⁸³⁾ ⁽⁸⁴⁾.

- (93) Zelfs als de geplande reorganisatie tot winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen zou leiden en zelfs als de doelbewuste gezamenlijke acties, de vennootschappen van de groep die die acties uitvoeren en de verbonden transacties tussen die partijen van de groep naar behoren waren vastgesteld (quod non), lijkt de ruling hoe dan ook erop te wijzen dat die winst aan Belgacom International Carrier zou moeten worden toegerekend. De ruling stelt meer bepaald dat “consolidatie [...] uiterst belangrijk [is] binnen de international carrier services business teneinde een goede marktpositie te kunnen verwerven en — meer belangrijk — te kunnen behouden. Niet consolideren binnen de ICS business zou leiden tot een verlies van marktpositie. De centralisatie van de activiteiten van de drie entrepreneurs en hun intangibles binnen [Belgacom International Carrier] zal leiden tot het realiseren van synergie-effecten, schaalvoordelen en kostenbesparingen binnen Belgacom International Carrier, welke het op stand-alone basis niet had kunnen realiseren” ⁽⁸⁵⁾. Dit wijst erop dat alle extra winstgevendheid die door de reorganisatie van de Groep wordt gecreëerd, voortvloeit uit bijdragen van Belgacom International Carrier in België en dus terecht in haar jaarrekening is opgenomen als zakelijke winst.

- (94) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (81), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Belgacom International Carrier om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.

(c) De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van Belgacom International Carrier leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen

- (95) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (64) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld ⁽⁸⁶⁾.

- (96) In punt (72) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (73), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.

- (97) De voorlopige conclusie van de punten (78) tot en met (94) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Belgacom International Carrier, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door Belgacom International Carrier een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

4.5.3.2. Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen

- (98) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (66) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (87) heeft betwist.

⁽⁸³⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (90)).

⁽⁸⁴⁾ Ook de in overweging (10) aangehaalde verklaring dat een stand-alone-entiteit enkel routinefuncties kan vervullen lijkt niet juist te zijn. Veel stand-alone-bedrijven functioneren als volwaardige entiteiten die beschikken over waardevolle immateriële activa en niet-routinefuncties vervullen.

⁽⁸⁵⁾ Ruling, paragraaf 68.

⁽⁸⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

- (99) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door Belgacom International Carrier toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (100) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁸⁷⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (101) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (102) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van Belgacom International Carrier tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (84). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (103) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen Belgacom International Carrier selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. Objectieve rechtvaardiging

- (104) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁽⁸⁸⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁽⁸⁹⁾.
- (105) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Belgacom International Carrier, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.

⁽⁸⁷⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

⁽⁸⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁸⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

- (106) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁽⁹⁰⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (107) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (78) en met (81), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van Belgacom International Carrier dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.
- (108) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (82) tot en met (94), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Belgacom International Carrier en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit (volledig) kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie⁽⁹¹⁾. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (109) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (110) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigden van die steun

- (111) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan Belgacom International Carrier staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.

⁽⁹⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

⁽⁹¹⁾ Wat de daadwerkelijke synergieën betreft, kan er bij een correcte toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in het buitenland geen dergelijke afzonderlijke verbonden transactie worden geacht te bestaan. Wat de (mogelijke) immateriële activa betreft, zelfs als die zouden bestaan — wat helemaal niet zeker is aangezien zij, zoals in overweging (89) werd toegelicht, in de ruling niet duidelijk zijn aangegeven — kunnen transacties in verband met dergelijke immateriële activa, zoals de overdracht van een klantenbestand, indien zij naar behoren zijn vastgesteld en afgebakend, in theorie opwaarts worden aangepast volgens de benadering van artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. Dat zou echter een nauwkeurige aanpassing betekenen van de prijzen voor de transacties met betrekking tot die immateriële activa. Dergelijke hypothetische (opwaartse) verrekenprijsaanpassing zou waarschijnlijk niet overeenstemmen met de vermeende daarmee gepaarde gaande voordelen die eenzijdig op het niveau van Belgacom International Carrier worden gewaardeerd, en zou dus wellicht niet rechtvaardigen dat het volledige bedrag van de “overwinst” door de omstreden maatregelen wordt vrijgesteld.

- (112) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.”⁽⁹²⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁽⁹³⁾.
- (113) In dit geval is Belgacom International Carrier deel van de Groep. Bovendien neemt de Commissie aan dat het de Groep was die besloot om een “single entrepreneur”-model op te zetten, met Belgacom International Carrier als “single entrepreneur”, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (114) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert⁽⁹⁴⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Belgacom-groep, naast Belgacom International Carrier, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (115) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽⁹⁵⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽⁹⁶⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (116) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (117) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt⁽⁹⁷⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt⁽⁹⁸⁾. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU⁽⁹⁹⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (118) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan Belgacom International Carrier en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.

⁽⁹²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽⁹³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽⁹⁴⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”.

⁽⁹⁵⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽⁹⁶⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU; Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

⁽⁹⁷⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽⁹⁸⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽⁹⁹⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

- (119) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden ⁽¹⁰⁰⁾.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de ruling inzake “overwinst” die door België aan Belgacom International Carrier Services NV is afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die ruling zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

- de jaarrekeningen van Belgacom International Carrier Services NV voor de jaren waarin de ruling door die onderneming werd gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van Belgacom International Carrier Services NV over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde ruling vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de ruling;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

⁽¹⁰⁰⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53985 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von Dow Corning****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/22)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussel
BELGIQUE/BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahme, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist

2011 erteilten die belgischen Steuerbehörden dem belgischen Unternehmen Dow Corning Europe NV/SA (im Folgenden „Dow Corning“) für die Steuerjahre 2010 bis 2014 einen Steuervorbescheid hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieses Steuervorbescheids wurde Dow Corning für den Teil seines Gewinns, den das Unternehmen eigenen Angaben zufolge aufgrund von Synergien, Skaleneffekten und anderen Vorteilen als „Gewinnüberschuss“ erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Der Steuervorbescheid stützt sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahme

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahme nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahme Dow Corning einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschafft, da die Nettofinanzposition des Unternehmens durch eine Einzelmaßnahme verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahme Dow Corning einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschafft, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie Dow Corning im Rahmen der Maßnahme eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird dem Unternehmen mit der Maßnahme im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit der Maßnahme Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von Dow Corning durch die Maßnahme verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird Dow Corning gegenüber allen anderen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahme eine Besserstellung von Dow Corning bewirkt, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahmen und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahmen erstellten jährlichen Steuererklärungen von Dow Corning akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 zugunsten von Dow Corning NV/SA und der Unternehmensgruppe Dow Corning darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahme für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnte. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'une injonction de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. Dow Corning Europe NV/SA («DC Europe») a bénéficié d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont récupéré les impôts impayés auprès de DC Europe.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» octroyées par la Belgique entre 2004 et 2014, y compris celle octroyée à DC Europe, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) DC Europe est établie à Seneffe (Belgique) et fait partie du groupe Dow Corning (le «Groupe»), dont le siège se trouve à Midland (Michigan, États-Unis). Dow Corning a été constituée en 1943 en tant qu'entreprise commune entre Dow Chemical Company et Corning Inc. et est le premier producteur de silicones au monde. Le Groupe produit deux types de silicones: les silicones standard ou primaires («commodities chemicals»), vendus sous la marque «Xiameter», et les silicones spécialisés («specialty chemicals»), vendus sous la marque «Dow Corning».
- (6) En Europe, au moment de la décision anticipée, le Groupe était présent en Belgique, en France, en Allemagne, en Italie, en Espagne, en Turquie et au Royaume-Uni et s'appuyait sur une structure de distribution décentralisée. DC Europe exécute certaines activités de production et de distribution pour le Groupe en Belgique ⁽³⁾.

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part de la décision anticipée décrite ci-dessous et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par DC Europe sur la base de cette décision anticipée, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à DC Europe.

— Le 15 février 2011, DC Europe a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec la restructuration de l'activité «Xiameter» du Groupe en Europe, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014 (la «décision anticipée») ⁽⁴⁾. Dans la décision anticipée, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que DC Europe pouvait exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»), la partie des bénéfices comptables enregistrés en qualité d'entité centrale de facturation pour l'activité «Xiameter» excédant une marge d'exploitation de [1-1,5] % sur les ventes.

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Toutes les données proviennent de la décision anticipée telle que définie au considérant (7).

⁽⁴⁾ Décision anticipée 2011.488 du 15 février 2011, adressée à Dow Corning Europe NV/SA.

2.2.1. *L'opération pour laquelle la décision anticipée a été demandée*

- (8) La décision anticipée décrit le projet du Groupe de centraliser la distribution de l'ensemble de la gamme Xiameter en Europe auprès de DC Europe en Belgique ⁽⁵⁾. Selon la décision anticipée, DC Europe jouera, dans cette structure, le rôle d'«entité centrale de facturation» et sera chargée du traitement des commandes, de la gestion des capacités de production et de l'établissement des factures pour la plupart des clients européens des produits Xiameter et en assumera la responsabilité «fonctionnelle» ⁽⁶⁾. Cela permettra aux distributeurs locaux de se concentrer sur leur «activité de vente de base», y compris les contacts avec la clientèle ⁽⁷⁾. La décision anticipée mentionne également la possible création d'une nouvelle plateforme logistique européenne, qui relèvera de la compétence de DC Europe ⁽⁸⁾. Dans le cadre de la restructuration, 1 700 lignes de produits supplémentaires passeraient de la marque «Dow Corning» à la marque «Xiameter», élargissant ainsi la gamme Xiameter de 400 à 2 100 produits. L'entité centrale de facturation aura également accès aux listes de clients existantes et au réseau de distribution mis en place par les filiales de vente, ainsi qu'à une plateforme de commande en ligne développée par le Groupe ⁽⁹⁾. DC Europe supportera aussi les risques liés aux stocks et les risques de défaut des clients en ce qui concerne cette activité ⁽¹⁰⁾. La restructuration devrait avoir pour effet d'augmenter le niveau d'emploi en Belgique ⁽¹¹⁾.

2.2.2. *Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer*

- (9) La décision anticipée décrit la fixation des prix des transactions intragroupe conclues entre DC Europe et les autres entités du Groupe selon la nouvelle structure de distribution. Elle précise en particulier que:
- dans le cadre de la structure globale du Groupe qui était en place à l'époque de la demande anticipée, les fabricants du Groupe, ou entités de production, étaient considérés comme les «entrepreneurs» ⁽¹²⁾;
 - dans la nouvelle structure de distribution, DC Europe devient l'entité centrale de distribution et est responsable de la centralisation des commandes, de la planification de la production et de l'émission des factures relatives aux ventes des produits de la marque Xiameter en Europe. DC Europe supportera de manière marginale les risques y afférents (en coordination avec les entités de production du Groupe), y compris les risques liés aux stocks et les risques de défaut des clients ⁽¹³⁾;
 - la rémunération des transactions entre DC Europe, en tant que distributeur, et les entités de production du Groupe semble être déterminée au moyen de la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN»), aux fins de laquelle DC Europe est considérée comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Les résultats de cette MTMN semblent s'appuyer sur une étude des prix de transfert, dont il ressort qu'une rémunération de DC Europe est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si cette entité réalise une marge d'exploitation de [2,5-3] % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait être égal à [2,5-3] % des ventes/recettes) ⁽¹⁴⁾. À cet égard, la décision anticipée indique que le caractère de pleine concurrence de cette rémunération est en cours de validation dans le cadre d'une procédure distincte d'octroi d'une décision anticipée belge ⁽¹⁵⁾, ⁽¹⁶⁾;
 - les anciennes entités de distribution se concentrent sur les activités de «vente», parmi lesquelles les contacts avec la clientèle. La décision anticipée ne précise toutefois pas les fonctions exercées et les risques supportés par ces entités, ni comment ces dernières sont rémunérées dans le cadre de la politique de fixation des prix de transfert du Groupe.

⁽⁵⁾ Décision anticipée, points 8 et 14.

⁽⁶⁾ Décision anticipée, points 9, 11, 12 et 14.

⁽⁷⁾ Décision anticipée, point 48.

⁽⁸⁾ Décision anticipée, point 11.

⁽⁹⁾ Décision anticipée, point 16.

⁽¹⁰⁾ Décision anticipée, point 15.

⁽¹¹⁾ Décision anticipée, point 14.

⁽¹²⁾ Décision anticipée, point 9.

⁽¹³⁾ Décision anticipée, points 12 et 15.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée, point 26.

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée, point 61; la décision anticipée renvoie à la procédure n° 2010.489.

⁽¹⁶⁾ La décision anticipée indique également qu'elle ne se prononce pas sur le caractère de pleine concurrence des livraisons intragroupe entre DC Europe et les entités de production. Ces livraisons intragroupe semblent toutefois être les transactions dont le prix est fixé en appliquant la MTMN, ainsi que cela est démontré dans le tableau de projections financières figurant au point 40, dont il ressort que DC Europe réalise une marge d'exploitation nette égale à [2,5-3] % de ses ventes; Voir la décision anticipée, points 40 et 63.

- (10) La décision anticipée indique que la mise en place de la nouvelle structure de distribution permettra à DC Europe de réaliser des synergies, des économies d'échelle et d'autres bénéfices⁽¹⁷⁾ et, de ce fait, d'enregistrer des «bénéfices comptables supplémentaires⁽¹⁸⁾» ou «bénéfices excédentaires». Elle soutient que si DC Europe était une entité indépendante et ne bénéficiait pas de tels éléments, elle serait qualifiée de «prestataire de services de support à la vente» plutôt que de distributeur⁽¹⁹⁾, étant donné qu'elle n'exerce pas de fonctions de promotion (lesquelles sont exécutées par les entités de vente) ni ne vend les produits de façon effective (les ventes étant traitées via le site Internet du Groupe)⁽²⁰⁾. Elle déclare en outre que «l'interprétation belge du principe de pleine concurrence, au sens de l'article 185, [paragraphe 2, du CIR], fait référence à la détermination d'un niveau de rémunération approprié d'une entité belge tenant compte [du fait] que celle-ci est une entité individuelle et indépendante ("stand-alone entity")⁽²¹⁾». Elle affirme que «comme indiqué dans les commentaires administratifs et comme confirmé par le Ministre des Finances [...], l'article 185, [paragraphe 2] [...] offre [aux autorités fiscales belges] la possibilité d'ajuster unilatéralement [à la baisse] [le résultat] d'une entité belge [...] si celui-ci n'est pas en ligne avec un résultat de pleine concurrence»⁽²²⁾. Elle ajoute que ce «surplus de bénéfices ou "additional book profit"» doit être exclu de la base imposable de l'entité belge étant donné qu'il n'aurait pu être réalisé si cette entité avait été une entité individuelle et indépendante⁽²³⁾.
- (11) La décision anticipée semble ensuite affirmer que les «bénéfices excédentaires» susmentionnés, c'est-à-dire les bénéfices imputables aux synergies, aux économies d'échelle et à d'autres bénéfices, peuvent être calculés comme la différence entre:
- (i) le bénéfice que DC Europe va réellement générer et enregistrer dans ses comptes annuels; et
 - (ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» pour tenir compte des fonctions d'«entité centrale de facturation» de DC Europe⁽²⁴⁾.
- Le montant visé au point (i) représente la rémunération de pleine concurrence de DC Europe établie conformément à la politique de fixation des prix de transfert du Groupe pour sa nouvelle activité de distributeur et correspond à une marge d'exploitation nette de [2,5-3] %. Cette marge d'exploitation correspond en réalité au chiffre d'affaires total que tire DC Europe de la distribution des produits du Groupe dans le cadre de sa nouvelle activité, déduction faite du coût des marchandises vendues versé aux entités de production, d'une éventuelle rémunération de pleine concurrence pour les fonctions de promotion des entités de vente et des dépenses d'exploitation propres de DC Europe⁽²⁵⁾. Le montant visé au point (ii) est déterminé en effectuant une deuxième analyse des prix de transfert en utilisant la MTMN, toujours avec DC Europe comme partie testée la moins complexe; il en résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» pour ses nouvelles activités est évalué à une marge d'exploitation de [1-1,5] % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait être égal à [1-1,5] % des ventes/recettes)⁽²⁶⁾.
- (12) La décision anticipée justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR⁽²⁷⁾, au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010⁽²⁸⁾, ainsi qu'à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable⁽²⁹⁾.
- (13) La décision anticipée déclare que DC Europe est autorisée, pour une année donnée, à exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique, et pour une période de cinq ans commençant le 1^{er} janvier 2010, la part de ses bénéfices comptables générés par son activité d'entité centrale de facturation excédant une marge d'exploitation de [1-1,5] %⁽³⁰⁾.

⁽¹⁷⁾ Selon la décision anticipée, ces «synergies, économies d'échelle et autres bénéfices» trouvent leur origine (i) dans les éléments apparentés à des actifs incorporels qui sont mis gratuitement à la disposition du Groupe, tels que l'accès aux listes de clients et aux réseaux de distribution existants, à la marque du Groupe, à sa plateforme de commande et à la distribution de produits en silicones auparavant spécialisés, (ii) dans les synergies et économies d'échelle se présentant sous forme d'une connaissance approfondie et centralisée du marché («business intelligence»), la diminution des risques liés aux stocks et des risques de défaut des clients et les économies d'échelle générées par une liste de clients globale et un réseau de distribution intégré, et (iii) dans d'autres éléments, tels qu'une gestion simplifiée des silicones spécialisés du fait de leur requalification en tant que produits standard et une «mobilité accrue» d'une catégorie à une autre. Voir la décision anticipée, points 15, 16, 18 et 49.

⁽¹⁸⁾ Décision anticipée, point 18.

⁽¹⁹⁾ Décision anticipée, points 19 et 47.

⁽²⁰⁾ Décision anticipée, point 48.

⁽²¹⁾ Décision anticipée, point 21.

⁽²²⁾ Décision anticipée, point 22.

⁽²³⁾ Décision anticipée, points 23 à 25 et 32. Voir également la décision anticipée, points 44, 45, 49 à 51 et 60.1.

⁽²⁴⁾ Décision anticipée, point 32.

⁽²⁵⁾ Voir le tableau figurant dans la décision anticipée, point 40.

⁽²⁶⁾ Décision anticipée, points 46 à 48, 52 à 59 et 60.2. La décision anticipée utilise initialement le «ratio de Berry» comme indicateur du niveau de bénéfices. La médiane résultant de cette analyse de comparabilité indique un ratio de Berry de [1,20-1,30] (c'est-à-dire que la marge brute de DC Europe devrait être égale à [1,20-1,30] fois ses bénéfices d'exploitation). La décision anticipée semble ensuite appliquer ce ratio de Berry aux montants prévisionnels effectifs de DC Europe pour calculer les dépenses d'exploitation ajustées qui atteindraient ce ratio. Les ventes prévisionnelles effectives et ces «dépenses d'exploitation ajustées» conduisent alors à une marge d'exploitation de [1-1,5] % des ventes reflétant la rémunération de pleine concurrence «ajustée» de DC Europe.

⁽²⁷⁾ Décision anticipée, point 41.

⁽²⁸⁾ Décision anticipée, point 42.

⁽²⁹⁾ Décision anticipée, point 43.

⁽³⁰⁾ Décision anticipée, points 60.1, 60.2 et 60.4.

- (14) Le bénéfice de pleine concurrence «ajusté» de DC Europe sera réévalué après trois ans ⁽³¹⁾. En outre, la décision anticipée peut être prolongée pour cinq années supplémentaires ⁽³²⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (15) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (16) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de «toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci», et de «tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels».
- (17) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (18) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

- (19) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽³³⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:

«[...], pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

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

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

- (20) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle

⁽³¹⁾ Décision anticipée, point 60.3.

⁽³²⁾ Décision anticipée, point 64.

⁽³³⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).

- (21) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (22) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2°, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (23) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR ⁽³⁴⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune» ⁽³⁵⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement» ⁽³⁶⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite ⁽³⁷⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (24) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (25) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (26) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée ⁽³⁸⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.
- (27) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (28) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié»

⁽³⁴⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽³⁵⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽³⁶⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽³⁷⁾ Ibidem, p. 5-6: «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

⁽³⁸⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif) ⁽³⁹⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

2.3.1.4. Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»

- (29) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005 ⁽⁴⁰⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.
- (30) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale ⁽⁴¹⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (31) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (32) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées ⁽⁴²⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale

- (33) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts ⁽⁴³⁾.
- (34) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

- (35) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale

⁽³⁹⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays».

⁽⁴⁰⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽⁴¹⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du mercredi 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽⁴²⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du mardi 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽⁴³⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.

- (36) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées⁽⁴⁴⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

2.3.2. *Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert*

2.3.2.1. *Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*

- (37) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert»)⁽⁴⁵⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (38) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.
- (39) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes⁽⁴⁶⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence⁽⁴⁷⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (40) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.
- (41) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de

⁽⁴⁴⁾ Voir la note de bas de page n° 33.

⁽⁴⁵⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

⁽⁴⁶⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽⁴⁷⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus ⁽⁴⁸⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition international par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.

- (42) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

- (43) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 ⁽⁴⁹⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie ⁽⁵⁰⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe ⁽⁵¹⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (44) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.

- (45) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.

- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résidant sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽⁵²⁾.
- L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant ⁽⁵³⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et

⁽⁴⁸⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽⁴⁹⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁵⁰⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁵¹⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁵²⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽⁵³⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif⁽⁵⁴⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.

- (46) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence⁽⁵⁵⁾.
- (47) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre⁽⁵⁶⁾.
- (48) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés⁽⁵⁷⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine»⁽⁵⁸⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.
- (49) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée)⁽⁵⁹⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

⁽⁵⁴⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽⁵⁵⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: *«Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»*

⁽⁵⁶⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant *«le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs).»* Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁽⁵⁷⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une *«analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés) par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.»* Cette analyse *«a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions.»* Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁵⁸⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

⁽⁵⁹⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (50) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (51) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (52) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.
- (53) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (54) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (55) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁶⁰⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (56) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. DC Europe, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (57) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁶¹⁾. La décision anticipée a permis à DC Europe d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès de DC Europe en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

⁽⁶⁰⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

⁽⁶¹⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (58) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, DC Europe fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. DC Europe est chargée de la distribution des produits de la gamme «Xiameter» du Groupe en Europe. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur de DC Europe est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union⁽⁶²⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (59) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes⁽⁶³⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent DC Europe de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère DC Europe d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence⁽⁶⁴⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

4.5. Avantage sélectif

- (60) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État⁽⁶⁵⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à DC Europe parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (61) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise⁽⁶⁶⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même⁽⁶⁷⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû⁽⁶⁸⁾.
- (62) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à DC Europe en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par décrire la fixation des prix (en cours de validation dans le cadre d'une procédure distincte d'octroi d'une décision anticipée belge) des transactions intragroupe conclues entre DC Europe et les entités de production de plein exercice du Groupe. Cette analyse des prix de transfert, qui se fonde sur la MTMN, a pour effet que DC Europe se voit attribuer une rémunération pour ses fonctions de distribution qui équivaut à une marge d'exploitation. Cette rémunération est enregistrée dans les comptes annuels de DC Europe comme équivalant à la différence entre le chiffre d'affaires de celle-ci (soit les recettes générées par les ventes des produits du Groupe), le coût des marchandises vendues (soit le prix d'acquisition intragroupe des produits des entités de production), une éventuelle rémunération de pleine concurrence pour les fonctions de promotion des entités de vente et les dépenses d'exploitation propres de DC Europe, et fournit la base de son bénéfice enregistré.

⁽⁶²⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

⁽⁶³⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁶⁴⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

⁽⁶⁵⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁶⁶⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁶⁷⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁶⁸⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministero de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

- (63) Par suite des mesures contestées, DC Europe a été autorisée à exonérer une partie de ses bénéfices enregistrés de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire» du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014. DC Europe n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices de DC Europe, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à DC Europe, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

4.5.2. *Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle*

- (64) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à DC Europe au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁶⁹⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁷⁰⁾.
- (65) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».
- (66) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à DC Europe un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. *Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur de DC Europe par rapport à des entreprises comparables*

- (67) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁷¹⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁷²⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur de DC Europe par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (68) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur de DC Europe par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (69) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur de DC Europe étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

⁽⁶⁹⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁷⁰⁾ Ibidem.

⁽⁷¹⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁷²⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

4.5.3.1. *Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR*

- (70) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables⁽⁷³⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée⁽⁷⁴⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.
- (71) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujetti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition)⁽⁷⁵⁾.
- (72) Les mesures contestées permettent à DC Europe d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (73) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (17), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*»⁽⁷⁶⁾.
- (74) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (*des prix de transfert*).
 - l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (*des prix de transfert*).

⁽⁷³⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁷⁴⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU: C:2018:505, point 88: «*L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".*» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁷⁵⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

⁽⁷⁶⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, n° 100, & RCJB, 2000, p. 525).

- (75) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁷⁷⁾.
- (76) Ainsi qu'il ressort du considérant (19), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme DC Europe) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (77) Aux considérants (78) à (94), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à DC Europe au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de DC Europe, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.
- (a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*
- (78) En premier lieu, rien n'indique, dans la décision anticipée, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par DC Europe ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. La décision anticipée accorde l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. La décision anticipée n'identifie même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que cette décision considère comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (79) A l'inverse, le point 43 de la décision anticipée s'appuie sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour DC Europe.
- (80) Au point 22 de la décision anticipée, il est indiqué que «[...] l'article 185, [paragraphe 2,] offre la possibilité [aux autorités fiscales belges] d'ajuster unilatéralement [sur le plan fiscal] tout surplus de bénéfices apparaissant dans les états financiers d'une entité belge [...] afin de porter les bénéfices à un niveau conforme au principe de pleine concurrence.» Contrairement à ce qui est indiqué audit point, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstiendra d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés «sont également repris dans les bénéfices d'une autre société». L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (81) Étant donné que la décision anticipée autorise DC Europe à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable de DC Europe pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

⁽⁷⁷⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littéra b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] A cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.»

(b) Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre DC Europe et des contreparties associées étrangères

- (82) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de DC Europe, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre DC Europe et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.
- (83) Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par décrire la fixation des prix (laquelle est en cours de validation dans le cadre d'une procédure distincte d'octroi d'une décision anticipée belge) des transactions intragroupe conclues entre DC Europe et les entités de production de plein exercice du Groupe. Cette analyse des prix de transfert, qui se fonde sur la MTMN, a pour effet que DC Europe se voit attribuer une rémunération pour ses fonctions de distribution qui est reflétée dans une marge d'exploitation de [2,5-3] %. Cette analyse — qui ne relève pas de l'objet de la présente décision — permet de déterminer une rémunération de pleine concurrence pour DC Europe. La conséquence logique de l'application de la MTMN dans cette analyse à DC Europe est que sa rémunération «de pleine concurrence» pour les transactions intragroupe existantes est déjà établie ⁽⁷⁸⁾, compte tenu de l'ensemble des facteurs pertinents. Cette rémunération est également enregistrée dans les comptes annuels de DC Europe comme équivalant à la différence entre le chiffre d'affaires de celle-ci (soit les recettes générées par les ventes des produits du Groupe), le coût des marchandises vendues (soit le prix d'acquisition intragroupe des produits auprès des entités de production) et les dépenses d'exploitation propres de DC Europe, et fournit la base de son bénéfice comptabilisé.
- (84) Cette conséquence est logique, eu égard aux motifs sous-tendant l'application même de la MTMN. Selon la MTMN, les bénéfices imputables à DC Europe pour ses activités de distribution, qui sont exercées au profit des entités de production «entrepreneuriales» à part entière du Groupe, sont le résultat de la fixation des prix des transactions que DC Europe réalise avec ces entités ⁽⁷⁹⁾. Dans le cadre de ces transactions, DC Europe est considérée et traitée comme un «distributeur» réalisant une marge d'exploitation de [2,5-3] %, marge qui est en cours de validation dans le cadre d'une procédure distincte d'octroi d'une décision anticipée belge ⁽⁸⁰⁾. Par conséquent, étant donné que la MTMN a été choisie pour fixer le prix des transactions intragroupe de DC Europe avec les entités de production et que la décision anticipée ne conteste pas cette méthode, le bénéfice que tire DC Europe de ces transactions constitue son bénéfice de pleine concurrence et est enregistré en tant que tel dans sa comptabilité.
- (85) Néanmoins, la décision anticipée soutient qu'en raison de la structure d'«entité centrale de facturation» mise en place par le Groupe, DC Europe, en sa qualité d'«entité centrale de facturation», générera des «bénéfices comptables excédentaires» sous la forme de synergies, d'économies d'échelle et d'autres bénéfices ⁽⁸¹⁾. Elle soutient également que «l'interprétation belge du principe de pleine concurrence, au sens de l'article 185, [paragraphe 2, du CIR], fait référence à la détermination d'un niveau de rémunération approprié d'une entité belge tenant compte [du fait] que celle-ci est une entité individuelle et indépendante ("stand-alone entity")». L'article 185, [paragraphe 2, du CIR] stipule que les transactions internationales entre parties liées doivent se conformer [...] [au] principe de pleine concurrence et que les autorités [fiscales] belges peuvent, dans certaines circonstances, ajuster [...] à la baisse le résultat d'une entité belge si celui-ci n'est pas en ligne avec un résultat de pleine concurrence. De plus, comme indiqué dans les commentaires administratifs et comme confirmé par le Ministre des finances [...], l'article 185, [paragraphe 2, CIR] offre la possibilité d'ajuster unilatéralement tout surplus de bénéfices apparaissant dans les états financiers d'une entité belge pour les besoins fiscaux, afin de porter les bénéfices à un niveau conforme au principe de pleine concurrence» ⁽⁸²⁾. Selon la décision anticipée, cet ajustement négatif doit être déterminé comme la différence entre: (i) le bénéfice comptable que DC Europe, en tant que distributeur du Groupe, devrait générer à la suite de l'application de la politique de fixation des prix de transfert du Groupe et de la MTMN décrite au considérant (83); et (ii) les bénéfices qu'elle devrait générer si elle exerçait ses activités indépendamment du Groupe auquel elle appartient ⁽⁸³⁾. Pour déterminer ces derniers, la décision anticipée applique la MTMN une deuxième fois, toujours avec DC Europe comme partie testée et sans identifier une quelconque autre transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi ni une quelconque autre partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».
- (86) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décision anticipée semble affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs

⁽⁷⁸⁾ Cette rémunération est en cours de validation, dans le cadre d'une procédure distincte en matière de décisions anticipées en Belgique; voir le considérant (9) et les notes de bas de page 14, 15 et 16.

⁽⁷⁹⁾ La Commission part de l'hypothèse que ces transactions incluent l'achat des produits fabriqués par ces entités à des fins de distribution.

⁽⁸⁰⁾ Le point 61 de la décision anticipée renvoie à la procédure n° 2010.489.

⁽⁸¹⁾ Décision anticipée, point 18.

⁽⁸²⁾ Décision anticipée, points 21 et 22.

⁽⁸³⁾ Décision anticipée, points 23 à 25, 32 à 34 et 51.

transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application⁽⁸⁴⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence⁽⁸⁵⁾.

- (87) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices «[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques». Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué⁽⁸⁶⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable de DC Europe, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix reste à établir ou est établi.
- (88) La décision anticipée indique que les «synergies identifiées» conduisent à la conclusion que l'entité centrale de facturation exerce des «fonctions plus limitées» que celles d'un «distributeur», soit le qualificatif donné à DC Europe selon la politique de fixation des prix de transfert appliquée par le Groupe⁽⁸⁷⁾. Elle déclare que les fonctions de DC Europe «en tant qu'entité autonome» sont plus proches de celles d'une entité de support des ventes. La Commission constate que, ce faisant, la décision anticipée appliquée erronément la notion d'analyse fonctionnelle énoncée dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Conformément aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, l'analyse fonctionnelle «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions»⁽⁸⁸⁾. La décision anticipée ne cherche à aucun moment à déterminer en quoi les activités, responsabilités, actifs et risques de DC Europe diffèrent réellement de ceux qui ont conduit à sa qualification de «distributeur» selon la politique de fixation des prix de transfert du Groupe, qui était en cours de validation dans le cadre d'une procédure distincte d'octroi d'une décision anticipée belge. La décision anticipée part au contraire de l'hypothèse selon laquelle «les synergies, économies d'échelle et autres bénéfices» ont une incidence sur le profil de fonctions d'une entité, indépendamment des activités, responsabilités et risques effectifs de cette entité. Rien, dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, ne vient étayer le fait que la présence alléguée «de synergies, d'économies d'échelle et d'autres bénéfices» signifie que les actifs, fonctions et risques identifiés et imputés à la suite d'une analyse fonctionnelle peut être ignorée.
- (89) En outre, la décision anticipée semble employer des affirmations contradictoires en ce qui concerne les fonctions réelles de DC Europe. Elle indique que les «activités européennes de distribution» du segment Xiameter du Groupe seront «[centralisées] chez DC Europe», que DC Europe «prendra en charge les activités liées à la vente» de produits Xiameter en Europe⁽⁸⁹⁾ et que «[DC Europe] supportera, de manière marginale et en coordination avec les entités de production», les risques liés aux stocks et les risques de défaut des clients qui sont supportés par les entités de distribution⁽⁹⁰⁾. La décision anticipée semble en outre expliquer que DC Europe enregistrera effectivement l'achat des produits des entités de production du Groupe et les ventes réalisées sur le segment dont elle est responsable dans sa comptabilité⁽⁹¹⁾. Elle considère néanmoins que le profil de fonctions de DC Europe est celui d'une entité de support à la vente⁽⁹²⁾, ce qui semble contredire ses affirmations précédentes.

⁽⁸⁴⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.» Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]».

⁽⁸⁵⁾ En l'espèce, les transactions contrôlées ont trait aux activités de distribution exercées par DC Europe au nom des entités de production de plein exercice du Groupe, qui sont rémunérées conformément au principe de pleine concurrence, ce qui semble être en cours de validation par les autorités fiscales belges dans le cadre d'une procédure distincte d'octroi d'une décision anticipée belge, voir note de bas de page 15.

⁽⁸⁶⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁸⁷⁾ Décision anticipée, points 26 et 27; voir également la décision anticipée, points 47 et 48.

⁽⁸⁸⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42.

⁽⁸⁹⁾ Décision anticipée, points 8 et 9.

⁽⁹⁰⁾ Décision anticipée, point 15.

⁽⁹¹⁾ Décision anticipée, point 40.

⁽⁹²⁾ Décision anticipée, point 47.

- (90) La décision anticipée affirme en outre qu'une partie des «bénéfices excédentaires» qu'elle exonère de l'impôt trouve son origine dans les actifs incorporels qui sont mis gratuitement à la disposition de DC Europe en raison de son appartenance au Groupe ⁽⁹³⁾. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés d'actifs incorporels au titre du principe de pleine concurrence consiste (i) à identifier, à étayer et à délimiter de façon appropriée ces actifs; (ii) à réaliser une analyse détaillée des caractéristiques et des facteurs de comparabilité des transactions contrôlées correspondantes ⁽⁹⁴⁾, et (iii) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées de telle sorte que leurs conditions correspondent à celles de transactions de pleine concurrence ⁽⁹⁵⁾. Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. La décision anticipée n'identifie pas précisément les actifs incorporels concrets faisant l'objet d'un transfert et la ou les sociétés associées du Groupe chargées de ce transfert. De même, la décision anticipée n'identifie ni ne délimite les transactions ou accords permettant ce transfert, ni comment ces transactions devraient être rémunérées conformément au principe de pleine concurrence.
- (91) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels ⁽⁹⁶⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent ⁽⁹⁷⁾, ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux ⁽⁹⁸⁾.
- (92) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la réorganisation d'entreprise prévue, sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité du Groupe ⁽⁹⁹⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par DC Europe, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (93) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée ⁽¹⁰⁰⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés ⁽¹⁰¹⁾.
- (94) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (81), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable de DC Europe pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

⁽⁹³⁾ Décision anticipée, point 49.

⁽⁹⁴⁾ Voir les paragraphes 6.13 et 6.14 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, qui expliquent que l'application du principe de pleine concurrence à des actifs incorporels nécessite l'application de la méthode prescrite dans ces mêmes principes, ce qui suppose, entre autres, une identification des transactions sous-jacentes et une analyse de comparabilité détaillée.

⁽⁹⁵⁾ Voir le paragraphe 6.1 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, qui explique que les lignes directrices de l'OCDE applicables aux biens incorporels servent à déterminer «si les conditions convenues ou imposées dans des transactions entre entreprises associées qui font intervenir des biens incorporels sont conformes au principe de pleine concurrence».

⁽⁹⁶⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁹⁷⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁹⁸⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁹⁹⁾ Par exemple, la décision anticipée n'indique pas quelles dépenses seraient réduites, ni quelles économies de coûts pourraient être générées, pas plus qu'elle n'indique comment les revenus seraient augmentés.

⁽¹⁰⁰⁾ Décision anticipée, point 142.

⁽¹⁰¹⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (91)].

(c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de DC Europe entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*

- (95) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (64) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée⁽¹⁰²⁾.
- (96) Au considérant (72), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (73), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (97) Aux considérants (78) à (94)(94), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de DC Europe, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à DC Europe une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

4.5.3.2. *Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt*

- (98) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (66) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent DC Europe de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (86).
- (99) En effet, en permettant à DC Europe d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (100) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent DC Europe de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽¹⁰³⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres bénéfices liés au Groupe, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (101) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent DC Europe de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres bénéfices liés au Groupe, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.

⁽¹⁰²⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

⁽¹⁰³⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

- (102) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent DC Europe de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable de DC Europe à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (84). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts, y compris en cas d'utilisation d'actifs incorporels, similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (103) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent DC Europe de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (104) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽¹⁰⁴⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽¹⁰⁵⁾.
- (105) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de DC Europe, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (106) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽¹⁰⁶⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (107) Premièrement, comme expliqué aux considérants (78)(78) à (81), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable de DC Europe qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.

⁽¹⁰⁴⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽¹⁰⁵⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

⁽¹⁰⁶⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 52.

- (108) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (82) à (94), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre DC Europe et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère à titre préliminaire que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus (entièrement) dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée ⁽¹⁰⁷⁾. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (109) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (110) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (111) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à DC Europe sous la forme d'une exonération fiscale.
- (112) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales» ⁽¹⁰⁸⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels ⁽¹⁰⁹⁾.
- (113) En l'espèce, DC Europe fait partie du Groupe, qui la contrôle par l'intermédiaire de sa société faitière aux États-Unis. En outre, la décision anticipée indique que c'est le Groupe qui a décidé de mettre en place une nouvelle structure de distribution, avec DC Europe comme «entité centrale de facturation», en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (114) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées ⁽¹¹⁰⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le groupe Dow Corning, en plus de DC Europe, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

⁽¹⁰⁷⁾ En ce qui concerne les réelles synergies de groupe, aucune transaction contrôlée distincte de ce type ne pourrait être réputée exister dans le cas d'une application correcte du principe de pleine concurrence à l'étranger. Pour ce qui est des actifs incorporels allégués du Groupe, s'ils existent, les transactions relatives à ces actifs incorporels, si elles étaient dûment identifiées et délimitées, pourraient théoriquement faire l'objet d'un ajustement positif selon la méthode recommandée par l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention de l'OCDE. Cela supposerait toutefois un ajustement précis des prix des transactions concernant ces actifs incorporels. Il est peu probable qu'un tel ajustement (positif) primaire hypothétique des prix de transfert correspondrait aux bénéfices associés allégués déterminés de façon unilatérale au niveau de DC Europe et qu'il justifierait dès lors l'exonération du montant total des «bénéfices excédentaires» par les mesures contestées.

⁽¹⁰⁸⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽¹⁰⁹⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

⁽¹¹⁰⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

4.7. Illégalité de l'aide

- (115) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification) ⁽¹¹¹⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension) ⁽¹¹²⁾. L'article 1^{er}, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (116) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (117) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE ⁽¹¹³⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE ⁽¹¹⁴⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide ⁽¹¹⁵⁾.
- (118) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à DC Europe et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.
- (119) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question ⁽¹¹⁶⁾.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que la décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» accordée à Dow Corning Europe NV/SA par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de cette décision anticipée ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels de Dow Corning Europe NV/SA relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur la décision anticipée pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés de Dow Corning Europe NV/SA pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par la décision anticipée susmentionnée ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés à l'émission de la décision anticipée ou présentés en lien avec celles-ci, ainsi que ceux en lien avec la procédure en matière de décisions anticipées en Belgique n° 2010.489;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

⁽¹¹¹⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽¹¹²⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽¹¹³⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽¹¹⁴⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽¹¹⁵⁾ Affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

⁽¹¹⁶⁾ Affaire T-308/11, Eurallumina/Commission, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au *Journal officiel de l'Union européenne*. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du *Journal officiel de l'Union européenne*, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016")⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Dow Corning Europe NV/SA ("DC Europe") ontving een ruling inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigten in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van DC Europe teruggevorderd.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie")⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de ruling die aan DC Europe is afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigten van de omstreden maatregelen

- (5) DC Europe is gevestigd in Seneffe, België, en maakt deel uit van de Dow Corning groep ("de Groep"), waarvan het hoofdkantoor zich in Midland (Michigan, Verenigde Staten) bevindt. Dow Corning is opgericht in 1943 als een joint venture tussen Dow Chemical Company en Corning Inc. en is de grootste producent van siliconen ter wereld. De Groep produceert twee soorten silicone: standaardsiliconen ("commodities chemicals"), die worden verkocht onder het merk Xiameter, en speciale siliconen, die worden verkocht onder het merk Dow Corning.
- (6) Ten tijde van de ruling opereerde de Groep binnen Europa in België, Duitsland, Frankrijk, Italië, Spanje, Turkije en het Verenigd Koninkrijk volgens een gedecentraliseerd distributiemodel. DC Europe verricht bepaalde productie- en distributieactiviteiten voor de Groep in België⁽³⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder nader beschreven ruling ("de ruling") en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van DC Europe die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan DC Europe een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend:
 - Op 15 februari 2011 heeft DC Europe een ruling inzake "overwinst" verkregen met betrekking tot de reorganisatie van het Europese bedrijfsonderdeel van de Groep (Xiameter), die de periode van vijf jaar van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2014 bestrijkt ("de ruling")⁽⁴⁾. In de ruling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen ("de Rulingcommissie") beslist dat DC Europe het deel van de boekhoudkundige winst dat zij als centrale facturerende entiteit in het bedrijfsonderdeel Xiameter heeft geboekt en dat uitkomt boven een operationele marge van [1-1,5] % op de verkoop, op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ("WIB 92") in België van vennootschapsbelasting mocht vrijstellen als "overwinst".

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Alle gegevens komen uit de ruling zoals gedefinieerd in punt (7).

⁽⁴⁾ Ruling 2011.488 van 15 februari 2011, gericht aan Dow Corning Europe NV/SA.

2.2.1. De verrichting waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) De ruling beschrijft het plan van de Groep om de distributie van alle Xiameterproducten in Europa te centraliseren op het niveau van DC Europe in België⁽⁵⁾. Volgens de ruling zal DC Europe in het kader van dit model opereren als centrale facturerende entiteit en zal zij belast zijn met en de functionele verantwoordelijkheid hebben voor de verwerking van bestellingen, het beheer van de productiecapaciteiten en de facturering aan de meeste Europese afnemers van Xiameterproducten⁽⁶⁾. Hierdoor zullen de lokale distributeurs zich kunnen concentreren op hun kernactiviteiten op het gebied van verkoop, zoals contacten met klanten⁽⁷⁾. In de ruling is ook sprake van de mogelijke oprichting van een nieuwe Europese logistieke hub, die onder de verantwoordelijkheid van DC Europe zal vallen⁽⁸⁾. Als onderdeel van deze reorganisatie zouden nog eens 1 700 productlijnen worden gemigreerd van het merk Dow Corning naar het merk Xiameter, waardoor het aantal Xiameterproducten zou toenemen van 400 tot 2 100. De centrale facturerende entiteit zal ook toegang krijgen tot de bestaande klantenlijsten en de door de verkoopfilialen ontwikkelde distributienetwerken, alsook tot een door de Groep ontwikkeld online bestelplatform⁽⁹⁾. DC Europe zal ook voorraadrisico's en kredietrisico's van klanten op zich nemen⁽¹⁰⁾. Verwacht wordt dat de reorganisatie de werkgelegenheid in België zal doen toenemen⁽¹¹⁾.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen "overwinst"

- (9) De ruling bevat een beschrijving van de beprijzing van intragroepstransacties tussen DC Europe en de andere entiteiten van de Groep binnen het nieuwe distributiemodel. Meer in het bijzonder is in de ruling het volgende verklaard:

- in het kader van het algemene bedrijfsmodel van de Groep ten tijde van de aanvraag van de ruling werden de producenten of productie-entiteiten van de Groep beschouwd als de "ondernemers"⁽¹²⁾;
- in het kader van het nieuwe distributiemodel wordt DC Europe de centrale distributie-entiteit, die verantwoordelijk is voor het centraliseren van bestellingen, productieplanning en facturering in verband met de verkoop van Xiameterproducten in Europa. DC Europe zal de desbetreffende risico's, zoals voorraadrisico's en kredietrisico's, in beperkte mate op zich nemen (in samenwerking met de productie-entiteiten van de Groep)⁽¹³⁾;
- de vergoeding van transacties tussen DC Europe, als distributeur, en de productie-entiteiten van de Groep lijkt te worden bepaald aan de hand van de transactional net margin method ("TNMM"), waarbij DC Europe voor de toepassing van de TNMM wordt beschouwd als de "geteste" partij, d.w.z. de minst complexe partij. De resultaten van die TNMM lijken te zijn gebaseerd op een verrekenprijsstudie, die aangeeft dat een vergoeding van DC Europe zakelijk wordt geacht als zij een operationele marge van [2,5-3] % behaalt (d.w.z. dat haar operationele winst gelijk zou moeten zijn aan [2,5-3] % van de omzet/inkomsten)⁽¹⁴⁾. In de ruling is in dit verband aangegeven dat het zakelijke karakter van deze vergoeding momenteel wordt gevalideerd in het kader van een afzonderlijke Belgische fiscale rulingprocedure⁽¹⁵⁾; ⁽¹⁶⁾,
- de vroegere distributie-entiteiten concentreren zich op verkoopactiviteiten, zoals contacten met klanten. In de ruling wordt echter niet gespecificeerd welke functies en risico's die entiteiten op zich nemen, noch hoe die entiteiten worden vergoed in het kader van het beleid inzake verrekenprijzen van de Groep.

⁽⁵⁾ Ruling, paragrafen 8 en 14.

⁽⁶⁾ Ruling, paragrafen 9, 11, 12 en 14.

⁽⁷⁾ Ruling, paragraaf 48.

⁽⁸⁾ Ruling, paragraaf 11.

⁽⁹⁾ Ruling, paragraaf 16.

⁽¹⁰⁾ Ruling, paragraaf 15.

⁽¹¹⁾ Ruling, paragraaf 14.

⁽¹²⁾ Ruling, paragraaf 9.

⁽¹³⁾ Ruling, paragrafen 12 en 15.

⁽¹⁴⁾ Ruling, paragraaf 26.

⁽¹⁵⁾ Ruling, paragraaf 61; in de ruling wordt verwezen naar de procedure met zaaknummer 2010.489.

⁽¹⁶⁾ De ruling geeft voorts aan dat zij het zakelijke karakter van de intragroepsleveringen tussen DC Europe en de productie-entiteiten niet beoordeelt. Deze intragroepsleveringen blijken evenwel de transacties te zijn die worden beprijsd aan de hand van de TNMM, zoals wordt aangetoond in de tabel met financiële prognoses in paragraaf 40, op grond waarvan DC Europe een netto operationele winst van [2,5-3] % van de omzet realiseert. Zie ruling, paragrafen 40 en 63.

- (10) In de ruling wordt aangevoerd dat DC Europe dankzij de invoering van het nieuwe distributiemodel zal kunnen profiteren van synergieën, schaalvoordelen en andere voordelen⁽¹⁷⁾, waardoor DC Europe extra winst (“surplus de bénéfices”) (18) of “overwinst” zal boeken. De redenering in de ruling luidt dat DC Europe, als zij een op zichzelf staande entiteit was en geen dergelijke voordelen genoot, zou kunnen worden aangemerkt als een “aanbieder van verkoopondersteuningsdiensten” veeleer dan als een distributeur⁽¹⁹⁾, gelet op het feit dat zij geen promotiefuncties uitoefent (die worden namelijk door de verkoopentiteiten uitgeoefend), noch de producten daadwerkelijk verkoopt (aangezien de verkoop via de website van de Groep verloopt)⁽²⁰⁾. Voorts wordt geredeneerd dat de Belgische interpretatie van het zakelijkheidsbeginsel, in de zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 refereert aan de vaststelling van een passende vergoeding van een Belgische entiteit rekening houdend met het feit dat zij een op zichzelf staande entiteit is (“stand-alone entity”) (21). In de ruling staat dat, zoals aangegeven in het administratieve commentaar en zoals bevestigd door het Ministerie van Financiën, de Belgische fiscus eenzijdige neerwaartse aanpassingen van de winst van een Belgische entiteit mag verrichten als die winst niet in overeenstemming is met haar zakelijke winst (22). Voorts wordt aangevoerd dat de vorengenoemde extra winst (“surplus de bénéfices”) of “overwinst” moet worden vrijgesteld van de belastbare grondslag van de Belgische entiteit, aangezien zij die winst niet had gegenereerd als zij een op zichzelf staande entiteit was geweest (23).
- (11) De ruling lijkt vervolgens aan te voeren dat de vorengenoemde “overwinst”, d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergieën, schaalvoordelen en andere voordelen, kan worden vastgesteld als het verschil tussen:
- (i) de winst die DC Europe daadwerkelijk zal genereren en in haar jaarrekening zal opnemen; en
 - (ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke winst voor de functies die DC Europe als centrale facturerende entiteit uitoefent (24).

Het bedrag onder i) vertegenwoordigt de zakelijke vergoeding van DC Europe in het kader van het beleid inzake verrekenprijzen van de Groep voor haar nieuwe activiteit als distributeur, die overeenkomt met een netto operationele marge van [2,5-3] %. Die operationele marge komt feitelijk overeen met de totale omzet van DC Europe uit de distributie van producten van de Groep in het kader van de nieuwe activiteit, minus de aan de productie-entiteiten betaalde kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold, “COGS”) voor de producten, minus eventuele zakelijke vergoedingen voor de promotiefuncties van de verkoopentiteiten en minus de eigen operationele uitgaven van DC Europe (25). Het onder ii) bedoelde winstbedrag wordt bepaald op grond van een tweede verrekenprijsanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, ook met DC Europe als de minst complexe, geteste partij, als gevolg waarvan haar vermeende “aangepaste” zakelijke winst voor haar nieuwe activiteiten wordt gebenchmarkt op een operationele marge van [1-1,5] % (d.w.z. dat haar winst zou gelijk moeten zijn aan [1-1,5] % van de omzet/inkomsten) (26).

- (12) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van “overwinst” door te verwijzen naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 (27), paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 (28) en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de “overwinst” in de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting moet worden opgenomen (29).

(17) Volgens de ruling resulteren deze synergieën, schaalvoordelen en andere voordelen uit i) elementen die samenhangen met immateriële activa die door de Groep gratis beschikbaar worden gesteld, zoals toegang tot bestaande klantenlijsten en distributienetwerken, het merk van de Groep, het bestelplatform van de Groep en de distributie van de voormalige speciale siliconeproducten van de Groep, ii) synergieën en schaalvoordelen in de vorm van gecentraliseerde strategische besluitvorming (“business intelligence”), de beperking van voorraad- en kredietrisico's, schaalvoordelen door middel van een mondiaal klantenbestand en een geïntegreerd distributienetwerk, en iii) andere elementen, zoals een gemakkelijker beheer van de speciale siliconeproducten door hun indeling als standaardproducten, en meer mobiliteit van de ene categorie naar de andere. Zie ruling, paragrafen 15, 16, 18 en 49.

(18) Ruling, paragraaf 18.

(19) Ruling, paragrafen 19 en 47.

(20) Ruling, paragraaf 48.

(21) Ruling, paragraaf 21.

(22) Ruling, paragraaf 22.

(23) Ruling, paragrafen 23 tot en met 25 en 32. Zie ook ruling, paragrafen 44, 45, 49 tot en met 51 en 60.1.

(24) Ruling, paragraaf 32.

(25) Zie de tabel in de ruling, paragraaf 40.

(26) Ruling, paragrafen 46 tot en met 48, 52 tot en met 59, en 60.2. De ruling maakt in eerste instantie gebruik van de “Berry Ratio” als winstniveau-indicator. De mediaan zoals berekend in de benchmarkanalyse levert een Berry Ratio op van [1,20-1,30] (d.w.z. dat de brutomarge van DC Europe gelijk zou moeten zijn aan [1,20-1,30] keer haar operationele uitgaven). De ruling lijkt die ratio vervolgens toe te passen op de daadwerkelijk gebudgetteerde cijfers van DC Europe om de aangepaste operationele uitgaven te berekenen die deze Berry Ratio zou bereiken. De daadwerkelijk gebudgetteerde omzet en deze “aangepaste operationele uitgaven” leiden dan tot een operationele marge van [1-1,5] % op de omzet, die de “aangepaste” zakelijke vergoeding voor DC Europe weergeeft.

(27) Ruling, paragraaf 41.

(28) Ruling, paragraaf 42.

(29) Ruling, paragraaf 43.

- (13) In de ruling wordt verklaard dat DC Europe voor een bepaald jaar het deel van haar geboekte winst uit haar activiteit als centrale facturerende entiteit dat uitkomt boven een operationele marge van [1-1,5] % mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België voor een periode van vijf jaar met ingang van 1 januari 2010 ⁽³⁰⁾.
- (14) De “aangepaste” zakelijke winst van DC Europe zal na drie jaar worden herzien ⁽³¹⁾. Daarnaast kan de ruling nog eens worden verlengd voor vijf jaar ⁽³²⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (15) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (16) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwendernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (17) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (18) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92

- (19) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽³³⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

⁽³⁰⁾ Ruling, paragrafen 60.1, 60.2 en 60.4.

⁽³¹⁾ Ruling, paragraaf 60.3.

⁽³²⁾ Ruling, paragraaf 64.

⁽³³⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

- (20) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling ("het OESO-modelbelastingverdrag"). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast ("dubbelbelastingverdrag").
- (21) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen ("EU-Arbitrageverdrag") of van een dubbelbelastingverdrag.
- (22) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijsregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetenen vennootschappen.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (23) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 ("de memorie van toelichting") geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92⁽³⁴⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 "gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen"⁽³⁵⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat "[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[s]luit bij de internationaal aanvaarde norm"⁽³⁶⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist⁽³⁷⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (24) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (25) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als "multinationale groep van verbonden ondernemingen" geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (26) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ("de circulaire"), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing⁽³⁸⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (27) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.

⁽³⁴⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽³⁵⁾ Ibid, blz. 7: "Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm's length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen."

⁽³⁶⁾ Ibid, blz. 9: "Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm."

⁽³⁷⁾ Ibid, blz. 5-6: "Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt."

⁽³⁸⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

- (28) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing⁽³⁹⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

2.3.1.4. *De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”*

- (29) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005⁽⁴⁰⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (30) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking⁽⁴¹⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (31) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (32) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings⁽⁴²⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. *De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*

- (33) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten⁽⁴³⁾.
- (34) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

⁽³⁹⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)].

⁽⁴⁰⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽⁴¹⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van woensdag 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽⁴²⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van dinsdag 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽⁴³⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

- (35) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (36) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings⁽⁴⁴⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (37) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling ("OESO") biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations⁽⁴⁵⁾ ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen"), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (38) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (39) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld⁽⁴⁶⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen⁽⁴⁷⁾. Dit wordt het "zakelijkheidsbeginsel" genoemd.
- (40) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.

⁽⁴⁴⁾ Zie voetnoot 33.

⁽⁴⁵⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017"). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010") en 1995 ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995").

⁽⁴⁶⁾ Zie paragraaf 6 van de "preface" (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽⁴⁷⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

- (41) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽⁴⁸⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (42) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

“The arm's length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (43) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽⁴⁹⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽⁵⁰⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽⁵¹⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (44) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (45) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:

— Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezetene belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽⁵²⁾.

⁽⁴⁸⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽⁴⁹⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁵⁰⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁵¹⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁵²⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” [“[Indien] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)].

— Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezet is in de andere overeenkomstsluitende Staat⁽⁵³⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing⁽⁵⁴⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (46) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁽⁵⁵⁾.
- (47) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties⁽⁵⁶⁾.

⁽⁵³⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” [“Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)].

⁽⁵⁴⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽⁵⁵⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)].

⁽⁵⁶⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)]. Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrente bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

- (48) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's⁽⁵⁷⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties”⁽⁵⁸⁾ uitoefent, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.
- (49) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij)⁽⁵⁹⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (50) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (51) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (52) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (53) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij), waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (54) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

⁽⁵⁷⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁵⁸⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet omschreven. De Commissie neemt aan dat deze term verwijst naar functies die niet uniek zijn, d.w.z. “benchmarkable” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

⁽⁵⁹⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (55) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁶⁰⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (56) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft DC Europe zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.
- (57) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd ⁽⁶¹⁾. Dankzij de ruling mocht DC Europe een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij DC Europe. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (58) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt DC Europe deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. DC Europe is verantwoordelijk voor de distributie van producten van de Groep binnen het Xiametersegment in Europa. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van DC Europe het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden ⁽⁶²⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (59) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen ⁽⁶³⁾. Voor zover de omstreden maatregelen DC Europe ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen DC Europe bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst ⁽⁶⁴⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen

⁽⁶⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁶²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁶³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁶⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rousse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (60) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁶⁵⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen DC Europe een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

4.5.1. Voordeel

- (61) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁶⁶⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁶⁷⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁶⁸⁾.
- (62) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen DC Europe een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (9) wordt in de ruling eerst een beschrijving gegeven van de beprijzing (die momenteel wordt gevalideerd in het kader van een afzonderlijke Belgische fiscale rulingprocedure) van intragroepstransacties tussen DC Europe en de volwaardige productie-entiteiten van de Groep. De verrekenprijsanalyse, die is gebaseerd op de TNMM, heeft tot gevolg dat aan DC Europe een vergoeding voor haar distributiefuncties wordt toegekend die gelijk is aan een operationele marge. Die vergoeding wordt opgenomen in de jaarrekening van DC Europe als het verschil tussen haar omzet (inkomsten uit de verkoop van producten van de Groep), COGS (intragroepsaankoop prijs van de producten van de productie-entiteiten), een eventuele zakelijke vergoeding voor de promotiefuncties van de verkoopentiteiten en haar eigen operationele uitgaven, en vormt de basis voor haar geboekte winst.
- (63) Door de omstreden maatregelen mocht DC Europe een deel van haar geboekte winst als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van vrijdag 1 januari 2010 tot en met woensdag 31 december 2014. DC Europe mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van DC Europe in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen DC Europe een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard

- (64) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan DC Europe is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁶⁹⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁷⁰⁾.

⁽⁶⁵⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group*, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

⁽⁶⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, *3M Italia*, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁶⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, *Italië/Commissie*, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁶⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, *Italië/Commissie*, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, *Ministerio de Defensa en Navantia*, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

⁽⁶⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, *Commissie/MOL*, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group*, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, *Orange/Commissie*, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54; en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, *België/Commissie*, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁷⁰⁾ *Ibid.*

- (65) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.
- (66) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen DC Europe een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook *prima facie* selectief zijn.

4.5.3. Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen DC Europe ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen

- (67) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden⁽⁷¹⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten⁽⁷²⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen DC Europe bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (68) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen DC Europe bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat DC Europe daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (69) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (*quod non*), de omstreden maatregelen DC Europe bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

4.5.3.1. Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe

- (70) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt⁽⁷³⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst⁽⁷⁴⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.

⁽⁷¹⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁷²⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

⁽⁷³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁷⁴⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Dirk Andres/Commissie (“saneringsclausule”), C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

- (71) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven) ⁽⁷⁵⁾.
- (72) Door de omstreden maatregelen mag DC Europe een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.
- (73) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (17), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt ⁽⁷⁶⁾.
- (74) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
- (75) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁷⁷⁾.
- (76) Zoals volgt uit punt (19), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals DC Europe) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en

⁽⁷⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

⁽⁷⁶⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

⁽⁷⁷⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het arm’s length principe, zodat de verwijzing naar het arm’s length principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder arm’s length principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

(b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.

- (77) In de punten (78) tot en met (94) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan DC Europe is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van DC Europe, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.

(a) *De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*

- (78) In de eerste plaats bevat de ruling geen aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van DC Europe wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.
- (79) In paragraaf 43 van de ruling wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals DC Europe.
- (80) In paragraaf 22 van de ruling staat dat de Belgische fiscus op grond van artikel 185, paragraaf 2, eenzijdige neerwaartse fiscale aanpassingen van de in de jaarrekening van een Belgische entiteit geboekte overwinst mag verrichten om die winst in overeenstemming te brengen met het zakelijkheidsbeginsel. In tegenstelling tot wat in die paragraaf is vermeld, bepaalt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (81) Aangezien de ruling DC Europe toestaat een deel van haar geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van DC Europe om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.

(b) *De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen DC Europe en buitenlandse verbonden tegenpartijen*

- (82) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van DC Europe, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen DC Europe en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (83) Zoals uitgelegd in punt (9) wordt in de ruling eerst een beschrijving gegeven van de beprijzing (die momenteel wordt gevalideerd in het kader van een afzonderlijke Belgische fiscale rulingprocedure) van intragroepstransacties tussen DC Europe en de volwaardige productie-entiteiten van de Groep. Die verrekenprijsanalyse, die is gebaseerd op de TNMM, heeft tot gevolg dat aan DC Europe een vergoeding voor haar distributiefuncties wordt toegekend die tot uitdrukking komt in een operationele marge van [2,5-3] %. Het resultaat van die analyse — die niet het voorwerp van dit besluit is — is dat voor DC Europe een zakelijke vergoeding wordt vastgesteld. Het logische gevolg van de toepassing van de TNMM in die analyse op DC Europe is dat haar “zakelijke” vergoeding in het kader van bestaande intragroepstransacties reeds is vastgesteld⁽⁷⁸⁾, rekening houdend met alle relevante factoren. Die vergoeding wordt ook opgenomen in de jaarrekening van DC Europe als het verschil tussen haar omzet (inkomsten uit de verkoop van producten van de Groep), COGS (intragroepsaankoop prijs van de producten van de productie-entiteiten) en haar eigen operationele uitgaven, en vormt de basis voor haar geboekte winst.

⁽⁷⁸⁾ Wordt momenteel gevalideerd in het kader van een afzonderlijke Belgische fiscale rulingprocedure, zie punt (9) en voetnoten 14, 15 en 16.

- (84) Dit gevolg is logisch, op basis van de achterliggende gedachte van de toepassing van de TNMM op zich. Bij de TNMM is de winst die aan DC Europa kan worden toegerekend voor haar distributieactiviteiten, die worden uitgeoefend ten behoeve van de volwaardige productie-entiteiten ("ondernemers") van de Groep, het resultaat van de prijs van transacties die DC Europe met die entiteiten verricht ⁽⁷⁹⁾. DC Europe wordt in het kader van die transacties gezien en behandeld als een "distributeur" die een operationele marge van [2,5-3] % verdient, welke moet worden gevalideerd in het kader van een afzonderlijke Belgische fiscale rulingprocedure ⁽⁸⁰⁾. Aangezien voor de beprijzing van de intragroepstransacties van DC Europe met de productie-entiteiten is gekozen voor de TNMM, en aangezien de ruling die methode niet in twijfel trekt, is de winst die DC Europe met die transacties boekt, zakelijke winst, en wordt deze als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.
- (85) Niettemin luidt de redenering in de ruling dat, vanwege het door de groep geïntroduceerde model van centrale facturerende entiteit, DC Europe als centrale facturerende entiteit extra winst ("surplus de bénéfices") zal genereren uit synergieën, schaalvoordelen en andere voordelen ⁽⁸¹⁾. Voorts wordt geredeneerd dat de Belgische interpretatie van het zakelijkheidsbeginsel, in de zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, refereert aan de vaststelling van een passend vergoedingsniveau van een Belgische entiteit rekening houdend met het feit dat zij een op zichzelf staande entiteit is ("stand-alone entity"). In artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 is bepaald dat de internationale transacties tussen verbonden ondernemingen in overeenstemming moeten zijn met het zakelijkheidsbeginsel en dat de Belgische fiscus onder bepaalde omstandigheden neerwaartse aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische entiteit mag verrichten als die winst niet in overeenstemming is met het zakelijkheidsbeginsel. Voorts mag, zoals aangegeven in het administratieve commentaar en zoals bevestigd door het Ministerie van Financiën, extra winst in de jaarrekening van een Belgische entiteit om fiscale redenen eenzijdig worden aangepast teneinde die winst in overeenstemming te brengen met het zakelijkheidsbeginsel ⁽⁸²⁾. De ruling voert aan dat die neerwaartse aanpassing moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de boekhoudkundige winst die DC Europe, als distributeur in de Groep, verwacht te behalen op grond van de toepassing van het beleid inzake verrekenprijzen van de Groep en de in punt (83) beschreven TNMM; en ii) de winst die zij zou mogen verwachten te behalen zonder deel uit te maken van een groter geheel ⁽⁸³⁾. Om die laatste winst te kunnen bepalen, past de ruling de TNMM een tweede keer toe, opnieuw met DC Europe als de geteste partij en zonder aan te geven welke andere verbonden transactie moet worden beprijsd, noch welke andere verbonden partij de meest complexe partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstrede maatregelen vrijstellen van belasting als "overwinst".
- (86) Anders dan door de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de ruling lijkt aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroepstransacties (d.w.z. "verbonden transacties") die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in "vergelijkbare vrijemarkttransacties"), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel ⁽⁸⁴⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel ⁽⁸⁵⁾.

⁽⁷⁹⁾ De Commissie neemt aan dat deze transacties de aankoop van de door die entiteiten voor distributie vervaardigde producten omvatten.

⁽⁸⁰⁾ In paragraaf 61 van de ruling wordt verwezen naar zaaknummer 2010.489.

⁽⁸¹⁾ Ruling, paragraaf 18.

⁽⁸²⁾ Ruling, paragrafen 21 en 22.

⁽⁸³⁾ Ruling, paragrafen 23 tot en met 25, 32 tot en met 34, en 45 tot en met 51.

⁽⁸⁴⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: "Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm's length principle." ["Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de "vergelijkbaarheidsanalyse" wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel." (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: "Application of the arm's length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]" ["De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]" (vertaling Commissie)].

⁽⁸⁵⁾ In casu hebben de verbonden transacties betrekking op de distributieactiviteiten van DC Europe die worden verricht namens de volwaardige productie-entiteiten van de Groep, die overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel worden vergoed, zoals lijkt te worden gevalideerd door de Belgische fiscus in het kader van een afzonderlijke Belgische fiscale rulingprocedure, zie voetnoot 15.

- (87) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is geprijsd⁽⁸⁶⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van DC Europe te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden geprijsd of die worden geprijsd.
- (88) De ruling voert aan dat de vastgestelde synergieën leiden tot de conclusie dat de centrale facturerende entiteit functies uitoefent die beperkter zijn dan die van een distributeur (de kwalificatie die aan DC Europe is gegeven in het kader van het beleid inzake verrekenprijzen van de Groep)⁽⁸⁷⁾. In de ruling wordt vermeld dat de functies van DC Europe als een op zichzelf staande entiteit dichter bij die van een verkoopondersteuningsentiteit liggen. De Commissie merkt op dat de ruling daardoor het in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen neergelegde concept van een functionele analyse onjuist toepast. De functionele analyse, aldus de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]⁽⁸⁸⁾. De ruling tracht op geen enkel moment vast te stellen hoe de activiteiten, verantwoordelijkheden, activa en risico's van DC Europe daadwerkelijk verschillen van die welke hebben geleid tot haar kwalificatie als distributeur in het kader van het beleid inzake verrekenprijzen van de Groep, die werden gevalideerd in het kader van een afzonderlijke Belgische fiscale rullingprocedure. De ruling is veeleer gebaseerd op de veronderstelling dat synergieën, schaalvoordelen en andere voordelen van invloed zijn op het functionele profiel van een entiteit, zonder de daadwerkelijke activiteiten, verantwoordelijkheden en risico's van die entiteit in aanmerking te nemen. Uit de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen kan niet worden afgeleid dat de vermeende aanwezigheid van synergieën, schaalvoordelen en andere voordelen impliceert dat activa, functies en risico's die worden vastgesteld en toegewezen op grond van een functionele analyse, buiten beschouwing kunnen worden gelaten.
- (89) Voorts lijkt de ruling tegenstrijdige verklaringen met betrekking tot de daadwerkelijke functies van DC Europe te bevatten. Zo wordt verklaard dat de distributieactiviteiten van het Xiametersegment van de Groep zullen worden gecentraliseerd op het niveau van DC Europe; dat DC Europe de activiteiten die verband houden met de verkoop van Xiameterproducten in Europa op zich zal nemen⁽⁸⁹⁾; en dat DC Europe, in beperkte mate en in coördinatie met de productie-entiteiten, de door de distributie-entiteiten gedragen voorraad- en kredietrisico's op zich zal nemen⁽⁹⁰⁾. De ruling lijkt bovendien toe te lichten dat DC Europe de aankoop van producten van productie-entiteiten van de Groep, alsook de verkoop in het segment waarvoor het verantwoordelijk is, daadwerkelijk in haar jaarrekening zal opnemen⁽⁹¹⁾. Niettemin kan het functionele profiel van DC Europe volgens de ruling als dat van een verkoopondersteuningsentiteit worden beschouwd⁽⁹²⁾, wat eerdere verklaringen lijkt tegen te spreken.
- (90) De ruling voert voorts aan dat het deel van de “overwinst” die zij van belasting vrijstelt, zijn oorsprong vindt in immateriële activa die aan DC Europe gratis beschikbaar worden gesteld uit hoofde van haar lidmaatschap van de Groep⁽⁹³⁾. De correcte manier om winst verkregen uit immateriële activa volgens het zakelijkheidsbeginsel te benaderen, bestaat uit i) het identificeren, onderbouwen en juist afbakenen van dergelijke immateriële activa; ii) het uitvoeren van een gedetailleerde analyse van de kenmerken en vergelijkbaarheidsfactoren aangaande de betrokken verbonden transacties⁽⁹⁴⁾, en iii) het aanpassen van de prijzen voor die verbonden transacties, zodat de voorwaarden daarvan overeenkomen met die in zakelijke transacties⁽⁹⁵⁾. Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling identificeert geen concrete immateriële activa die worden overgedragen, noch de voor die overdracht verantwoordelijke verbonden groepsvennootschap(pen). De transacties of regelingen die die overdracht mogelijk maken, en de wijze waarop die transacties onder zakelijke voorwaarden zouden moeten worden vergoed, worden door de ruling evenmin geïdentificeerd of afgebakend.

⁽⁸⁶⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁸⁷⁾ Ruling, paragrafen 26 en 27; zie ook ruling, paragrafen 47 en 48.

⁽⁸⁸⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42.

⁽⁸⁹⁾ Ruling, paragrafen 8 en 9.

⁽⁹⁰⁾ Ruling, paragraaf 15.

⁽⁹¹⁾ Ruling, paragraaf 40.

⁽⁹²⁾ Ruling, paragraaf 47.

⁽⁹³⁾ Ruling, paragraaf 49.

⁽⁹⁴⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 6.13 en 6.14, waarin wordt uitgelegd dat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op immateriële activa de toepassing vereist van de in diezelfde richtlijnen voorgeschreven methodologie, welke onder meer een vaststelling van de onderliggende transacties en een gedetailleerde vergelijkbaarheidsanalyse omvat.

⁽⁹⁵⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 6.1, waarin wordt uitgelegd dat moet worden getracht vast te stellen “whether the conditions made or imposed in transactions between associated enterprises involving intangible property reflect arm's length transactions” [“of de voorwaarden die worden gesteld of opgelegd bij transacties tussen verbonden ondernemingen waarbij immateriële activa zijn betrokken, zakelijke transacties weerspiegelen” (vertaling Commissie)].

- (91) Met betrekking tot het argument in de ruling dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” zijn oorsprong vindt in synergieën, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergieën en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa ⁽⁹⁶⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan ⁽⁹⁷⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen ⁽⁹⁸⁾.
- (92) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De rulings nemen eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande bedrijfsreorganisatie zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten ⁽⁹⁹⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door DC Europe gegenereerde winst die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijk geprijste intragroepstransacties, en die in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (93) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan ⁽¹⁰⁰⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd ⁽¹⁰¹⁾.
- (94) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (81), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van DC Europe om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.
- (c) *De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van DC Europe leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen*
- (95) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (64) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld ⁽¹⁰²⁾.
- (96) In punt (72) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (73), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.

⁽⁹⁶⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁹⁷⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁹⁸⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁹⁹⁾ In de ruling wordt bijvoorbeeld niet vastgesteld welke kosten zouden zijn verminderd noch welke kostenbesparingen zouden kunnen zijn verwezenlijkt en evenmin hoe inkomsten zouden zijn verhoogd.

⁽¹⁰⁰⁾ Ruling, paragraaf 142.

⁽¹⁰¹⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (91)).

⁽¹⁰²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

- (97) De voorlopige conclusie van de punten (78) tot en met (94) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van DC Europe, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door DC Europe een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

4.5.3.2. Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen

- (98) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (66) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen DC Europe selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, hetgeen de Commissie in punt (86) heeft betwist.
- (99) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door DC Europe toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergieën of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (100) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen DC Europe selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽¹⁰³⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergieën, schaalvoordelen en andere groepsvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (101) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen DC Europe selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergieën, schaalvoordelen en andere groepsvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (102) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen DC Europe selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen opgelegd de omstreden maatregelen de belastbare winst van DC Europe tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (84). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt, onder meer in het gebruik van immateriële activa, die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.

⁽¹⁰³⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

- (103) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen DC Europe selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. *Objectieve rechtvaardiging*

- (104) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁽¹⁰⁴⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁽¹⁰⁵⁾.
- (105) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van DC Europe, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.
- (106) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁽¹⁰⁶⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (107) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (78) en met (81), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van DC Europe dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.
- (108) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (82) tot en met (94), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen DC Europe en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie voorlopig van oordeel dat die winst nooit (volledig) kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire

⁽¹⁰⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽¹⁰⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

⁽¹⁰⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

(opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie⁽¹⁰⁷⁾. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.

- (109) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (110) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigden van die steun

- (111) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan DC Europe staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (112) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.”⁽¹⁰⁸⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁽¹⁰⁹⁾.
- (113) In casu maakt DC Europe deel uit van de Groep, die via haar uiteindelijke moedermaatschappij in de VS zeggenschap uitoefent over DC Europe. Bovendien is in de ruling aangegeven dat het de Groep was die besloot een nieuw distributiemodel op te zetten, met DC Europe als centrale facturerende entiteit, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (114) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert⁽¹¹⁰⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Dow Corning groep, naast DC Europe, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (115) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽¹¹¹⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽¹¹²⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.

⁽¹⁰⁷⁾ Wat daadwerkelijke groepssynergieën betreft, zou een dergelijke afzonderlijke verbonden transactie nooit kunnen worden geacht te bestaan wanneer het zakelijkheidsbeginsel in het buitenland juist wordt toegepast. Ten aanzien van de vermeende immateriële activa van de groep, voor zover die bestaan, zouden transacties met betrekking tot die immateriële activa, indien juist geïdentificeerd en afgebakend, theoretisch aan een opwaartse aanpassing kunnen worden onderworpen volgens de benadering waarvoor in artikel 9, lid 1, van het OESO-modelbelastingverdrag wordt gepleit. Dat zou echter een nauwkeurige aanpassing behelzen van de prijzen van de transacties waarbij die immateriële activa betrokken zijn. Het lijkt onwaarschijnlijk dat een dergelijke hypothetische primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing overeen zou stemmen met de vermeende daarmee verbonden voordelen die eenzijdig op het niveau van DC Europe worden beoordeeld, en het lijkt daarom onwaarschijnlijk dat zij een rechtvaardiging kan vormen voor de vrijstelling van het volledige bedrag van “overwinst” door de omstreden maatregelen.

⁽¹⁰⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽¹⁰⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽¹¹⁰⁾ Zie, naar analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”

⁽¹¹¹⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽¹¹²⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU; Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

- (116) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (117) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt ⁽¹¹³⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt ⁽¹¹⁴⁾. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU ⁽¹¹⁵⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (118) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan DC Europe en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (119) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden ⁽¹¹⁶⁾.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de ruling inzake “overwinst” die door België aan Dow Corning Europe NV/SA is afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die ruling zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

- de jaarrekeningen van Dow Corning Europe NV/SA voor de jaren waarin de ruling door die onderneming werd gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van Dow Corning Europe NV/SA over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde ruling vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de ruling, alsook betreffende de Belgische fiscale rulingprocedure met zaaknummer 2010.489;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

⁽¹¹³⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽¹¹⁴⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽¹¹⁵⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

⁽¹¹⁶⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53986 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von Capsugel****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/23)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussel
BELGIQUE/BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahme, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist

2012 erteilten die belgischen Steuerbehörden dem belgischen Unternehmen Capsugel Belgium NV (im Folgenden „Capsugel“) für die Steuerjahre 2012 bis 2016 einen Steuervorbescheid hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieses Steuervorbescheids wurde Capsugel für den Teil seines Nettogewinns vor Steuern, den das Unternehmen eigenen Angaben zufolge aufgrund von Synergien und Skaleneffekten als „Gewinnüberschuss“ erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Der Steuervorbescheid stützt sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahme

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahme nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahme Capsugel einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschafft, da die Nettofinanzposition des Unternehmens durch eine Einzelmaßnahme verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahme Capsugel einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschafft, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie Capsugel im Rahmen der Maßnahme eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird dem Unternehmen mit der Maßnahme im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit der Maßnahme Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von Capsugel durch die Maßnahme verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird Capsugel gegenüber allen anderen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahme eine Besserstellung von Capsugel bewirkt, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahme und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahme erstellten jährlichen Steuererklärungen von Capsugel akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV zugunsten von Capsugel und der Capsugel-Gruppe darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahme für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnte. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'une injonction de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. Capsugel Belgium NV («Capsugel») a bénéficié d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont récupéré les impôts impayés auprès de Capsugel.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» octroyées par la Belgique entre 2004 et 2014, y compris celle octroyée à Capsugel, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) Capsugel est basée à Bornem, en Belgique, et fait partie du groupe Capsugel (le «Groupe»), fabricant international de capsules de médicaments, et notamment de gélules, qui constituent la plus grande part de son activité. Le Groupe approvisionne principalement de gros clients du secteur pharmaceutique. Le 1^{er} août 2011, Capsugel et le Groupe, qui appartenaient précédemment à Pfizer Inc., ont été acquis par une société d'investissement par l'intermédiaire d'une société dénommée Capsugel Holding SA. En 2011, le Groupe employait 2 800 salariés dans le monde et produisait 180 milliards de capsules de médicaments par an.
- (6) Capsugel est la plus grande entité de production du Groupe et a généré un chiffre d'affaires de 169 millions d'EUR lors de l'exercice clôturé le 30 novembre 2010 ⁽³⁾.

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part de la décision anticipée décrite ci-dessous et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par Capsugel sur la base de cette décision anticipée, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à Capsugel.

— Le 20 novembre 2012, Capsugel a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2016 (la «décision anticipée») ⁽⁴⁾. Dans la décision anticipée, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que [60-80] % du bénéfice net avant impôt (en anglais *net profit before taxes*, «NPBT») annuel de Capsugel pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»).

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Toutes les données proviennent de la décision anticipée telle que définie au considérant (7).

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2012.375 du 20 novembre 2012, adressée à Capsugel.

2.2.1. *L'opération pour laquelle la décision anticipée a été demandée*

- (8) La décision anticipée décrit le projet du Groupe de restructurer ses activités à la suite de son acquisition par Capsugel Holding SA, qui lui a permis de s'organiser en tant que «groupe autonome». Dans le cadre de la restructuration proposée, le Groupe désignera Capsugel en Belgique à la fois comme «entrepreneur central» et comme «donneur d'ordre économique» des activités du Groupe, afin, entre autres, de rationaliser la chaîne d'approvisionnement du Groupe, de centraliser les activités de propriété intellectuelle («PI») et les activités de recherche-développement («R&D») et d'établir pour le Groupe un siège doté d'une structure hiérarchique plus claire ⁽⁵⁾.
- La structure d'«entrepreneur central» a trait à la production en Belgique et aux États-Unis. Dans l'exercice de cette fonction, Capsugel supervisera ses propres activités de production et celles exercées par une filiale américaine du Groupe en tant que sous-traitant. Capsugel distribuera ensuite les produits i) sur le marché américain, par l'intermédiaire d'une filiale américaine chargée de la distribution et détenant les actifs locaux de marketing («Capsugel US»), et ii) par l'intermédiaire d'un réseau d'agents commerciaux conventionnels et de distributeurs supportant de faibles risques.
 - La structure de «donneur d'ordre économique» a trait à la production en Asie et en France, réalisée par des fabricants de plein exercice dans ces régions ⁽⁶⁾, qui seront également chargés de la distribution sur leurs marchés. Dans l'exercice de cette fonction, les fabricants de plein exercice verseront à Capsugel une redevance de licence (dite «super-redevance») qui représente [5-10] % des ventes pour la France et [5-10] % des ventes pour les autres entités ⁽⁷⁾. ⁽⁸⁾
- (9) Dans ces deux structures, Capsugel fera office d'entité donneuse d'ordre ⁽⁹⁾ et participera à la production et à la distribution des produits du Groupe à l'échelle mondiale, tout en centralisant les activités de R&D. Capsugel détiendra la plus grande partie de la PI du Groupe, se composant de la PI relative aux produits (conception des capsules, technologie, formules chimiques, etc.), de la PI relative à la production (machines, procédés et logiciels), des services (solutions intégrées) et des actifs de marketing (dénomination commerciale, marque et logo) ⁽¹⁰⁾. Capsugel exercera une fonction stratégique mondiale avec une plus grande participation à la PI, décrite comme le principal vecteur de valeur du Groupe:
- (10) La restructuration devrait générer en Belgique des emplois supplémentaires représentant [10-20] équivalents temps plein, ainsi que des investissements supplémentaires d'un montant de [50-60] millions d'EUR ⁽¹¹⁾.

2.2.2. *Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer*

- (11) La décision anticipée valide la fixation des prix des transactions intragroupe entre Capsugel et les autres entités du Groupe dans le cadre des structures d'«entrepreneur central» et de «donneur d'ordre économique». Plus précisément, la décision anticipée valide ⁽¹²⁾:
- le fait que Capsugel est le propriétaire de tous les actifs de PI relatifs à la production, aux produits et à la marque à l'échelle mondiale, supporte tous les risques associés à la R&D et assure d'autres fonctions telles que des fonctions de production, des fonctions stratégiques propres au siège et des fonctions de services partagés ⁽¹³⁾;
 - l'utilisation de la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN») pour la rémunération des transactions de Capsugel avec les prestataires sous-traitants de R&D supportant de faibles risques, qui assurent des fonctions de routine au profit de Capsugel, aux fins de laquelle ces entités sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Les résultats de cette MTMN sont fondés sur une étude des prix de transfert indiquant qu'une rémunération de ces entités est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si elles obtiennent une marge nette sur coûts de [5-10] % (à savoir que leur bénéfice d'exploitation devrait équivaloir à [5-10] % des dépenses d'exploitation) ⁽¹⁴⁾;

⁽⁵⁾ Décision anticipée, points 35 à 36.

⁽⁶⁾ Ces fabricants de plein exercice sont établis en Inde, au Japon, en Indonésie et en France.

⁽⁷⁾ Le contenu de la licence n'est pas clair à ce stade, mais il pourrait comporter l'utilisation de la PI détenue par Capsugel.

⁽⁸⁾ Décision anticipée, points 37 à 38.

⁽⁹⁾ Décision anticipée, point 81.1.

⁽¹⁰⁾ Capsugel a acquis la PI appartenant au Groupe auprès de [...] le 1^{er} août 2011, à un prix de pleine concurrence de [200-300] millions d'EUR (décision anticipée, points 33 et 120).

⁽¹¹⁾ Décision anticipée, points 52 à 60.

⁽¹²⁾ Décision anticipée, points 143 à 145.

⁽¹³⁾ Décision anticipée, point 43.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée, points 43, 137 et 143.

- le fait que, dans le cadre de la structure d'«entrepreneur central» et à l'exception de Capsugel US, Capsugel est l'entité du Groupe qui est chargée des fonctions les plus importantes et supporte la plupart des risques, tandis que le sous-traitant, les distributeurs supportant de faibles risques et les agents commerciaux, ainsi que d'autres prestataires fournissant des services de routine, assurent des fonctions de routine au profit de Capsugel ⁽¹⁵⁾;
 - l'utilisation de la MTMN pour la rémunération des transactions de Capsugel avec ces entités supportant de faibles risques, aux fins de laquelle ces entités sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Les résultats de ces MTMN sont fondés sur des études des prix de transfert indiquant qu'une rémunération de ces entités est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si elles obtiennent une marge nette sur coûts de [5-10] % (à savoir que leur bénéfice d'exploitation devrait équivaloir à [5-10] % des dépenses d'exploitation) ⁽¹⁶⁾;
 - le fait que, dans le cadre de la structure d'«entrepreneur central», Capsugel US est un distributeur de plein exercice qui détient des actifs incorporels relatifs à son activité de distribution. La décision anticipée valide le fait que les transactions intragroupe entre Capsugel et Capsugel US, incluant notamment les activités de distribution de cette dernière, peuvent être rémunérées sur la base d'une redevance équivalant à [10-15] % des ventes de Capsugel US, à verser à Capsugel, et qu'une telle rémunération peut être considérée comme conforme au principe de pleine concurrence ⁽¹⁷⁾;
 - le fait que, dans le cadre de la structure de «donneur d'ordre économique», les entités de production étrangères puissent être considérées comme des fabricants de plein exercice qui détiennent également les actifs locaux de marketing; que ces entités ne puissent dès lors pas être considérées comme des entités exerçant des fonctions de routine. La décision anticipée valide le fait que les transactions intragroupe entre Capsugel et les fabricants de plein exercice peuvent être rémunérées sur le modèle d'une «super-redevance» correspondant à un pourcentage des ventes ⁽¹⁸⁾, et qu'une telle rémunération peut être considérée comme conforme au principe de pleine concurrence. ⁽¹⁹⁾, ⁽²⁰⁾
- (12) La décision anticipée affirme que la mise en place de la structure d'«entrepreneur central» entraînera des synergies et d'autres économies d'échelle, qui profiteront à l'ensemble du Groupe, notamment de par la centralisation de la PI, de la gestion, de la chaîne d'approvisionnement et des achats ⁽²¹⁾. La décision anticipée explique que ces synergies constituant un «actif incorporel unique lié à l'organisation» seront attribuées à Capsugel en tant qu'«entrepreneur central»/«donneur d'ordre économique» dans le cadre de la nouvelle structure, renforçant ainsi son avantage concurrentiel ⁽²²⁾. Elle détermine en outre «la rémunération à laquelle [Capsugel] aurait droit compte tenu des fonctions assumées et des risques supportés dans l'hypothèse où elle n'appartiendrait pas à un grand groupe», et conclut que «tout revenu excédentaire devrait être attribué aux synergies, économies d'échelle et autres actifs incorporels liés à l'organisation» et devrait donc être considéré comme un «bénéfice excédentaire» ⁽²³⁾. La décision anticipée précise que ce «bénéfice excédentaire» ne concerne que les nouvelles activités d'«entrepreneur central»/de «donneur d'ordre économique» de Capsugel (et non ses activités belges existantes) ⁽²⁴⁾.
- (13) La décision anticipée affirme que les «bénéfices excédentaires, c'est-à-dire les bénéfices imputables aux synergies, aux économies d'échelle et aux autres actifs incorporels liés à l'organisation», peuvent être calculés comme la différence entre ⁽²⁵⁾:
- (i) le bénéfice que Capsugel va réellement générer et enregistrer dans ses comptes annuels en tant qu'«entrepreneur central»; et
 - (ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» pour tenir compte des fonctions d'«entrepreneur central»/de «donneur d'ordre économique» de Capsugel.

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée, points 38.2, 1 et 38.2.3.

⁽¹⁶⁾ Décision anticipée, points 38.2.1., 38.2.3., 137 et 143. La décision anticipée ne comporte pas d'autres informations supplémentaires et renvoie à cet égard à l'annexe à la demande de décision.

⁽¹⁷⁾ Décision anticipée, points 38.2.2., 41, 139 et 145. La méthode de fixation des prix de transfert utilisée pour le calcul de cette redevance n'est pas claire à ce stade, mais se justifie, selon la décision anticipée, par la réalisation d'une étude comparative de «modalités comparables».

⁽¹⁸⁾ Les pourcentages représentent [5-10] % des ventes pour la France et [5-10] % des ventes pour les autres fabricants de plein exercice.

⁽¹⁹⁾ La méthode de fixation des prix de transfert utilisée pour le calcul de ces redevances n'est pas claire à ce stade, mais se justifie, selon la décision anticipée, par la réalisation d'une étude comparative de «modalités comparables».

⁽²⁰⁾ Décision anticipée, points 38.1, 40, 139 et 144.

⁽²¹⁾ Certaines de ces synergies sont ensuite estimées pour l'exercice 2012 sur la base i) de l'initiative «Global Pricing», dans le cadre de laquelle [...], ce qui devrait déboucher sur [...] millions d'USD de recettes supplémentaires; ii) du projet d'«excellence opérationnelle», qui devrait générer une économie de coûts de l'ordre de [1-10] millions d'USD et (iii) de l'optimisation des achats, qui devrait générer une économie de coûts de l'ordre de [1-10] millions d'USD. Voir décision anticipée, points 64 à 75.

⁽²²⁾ Décision anticipée, points 79 à 80.

⁽²³⁾ Décision anticipée, point 81.2.

⁽²⁴⁾ Décision anticipée, point 85.

⁽²⁵⁾ Décision anticipée, point 76.4.

Le montant visé au point i) représente le bénéfice résiduel de Capsugel, c'est-à-dire son chiffre d'affaires total (incluant les redevances intragroupe de pleine concurrence et les ventes aux distributeurs liés), duquel sont déduites la rémunération de pleine concurrence pour les transactions avec les autres filiales du Groupe ainsi que les dépenses d'exploitation propres de Capsugel. Le montant visé au point ii) est déterminé en effectuant une autre analyse des prix de transfert en utilisant la MTMN, mais cette fois en prenant Capsugel comme partie testée la moins complexe; il en résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence «pur» est évalué à une marge bénéficiaire nette avant impôt de [5-10] % (c'est-à-dire que son NPBT devrait être égal à [5-10] % des ventes/recettes)⁽²⁶⁾. La décision anticipée affirme que le bénéfice supposé de pleine concurrence «pur» est étayé par une analyse supplémentaire évaluant de manière comparative le rendement des actifs pour ce qui est des actifs de PI acquis par Capsugel. Sur la base d'un taux de rendement évalué à [5-10] %, le rendement annuel estimé débouche sur un NPBT similaire aux résultats obtenus avec la MTMN. Cette analyse supplémentaire a pour but d'étayer de manière concordante le montant des bénéfices excédentaires exonéré⁽²⁷⁾. La décision anticipée ajoute que la déduction des «bénéfices excédentaires» peut se concevoir comme une redevance notionnelle due par l'«entrepreneur central» pour pouvoir disposer librement d'un «actif incorporel d'une organisation industrielle»⁽²⁸⁾.

- (14) En se fondant sur les montants prévisionnels du Groupe pour les années 2012 à 2016, et compte tenu de l'effet d'autres incitations fiscales belges, la décision anticipée fixe les «bénéfices excédentaires» annuels que Capsugel peut exonérer à [60-80] % de son NPBT relatif aux activités d'«entrepreneur central» et de «donneur d'ordre économique» exercées pendant ces années. La décision anticipée calcule ensuite le taux d'imposition effectif de Capsugel, à la suite de l'exonération des «bénéfices excédentaires», à [5-10] % pour la fonction d'«entrepreneur central» et à [10-15] % pour l'ensemble de Capsugel, pourcentage qui est réduit à [5-10] % pour sa période de validité de cinq ans, après que les revenus de dividendes et la déduction correspondante des dividendes perçus ont été pris en compte⁽²⁹⁾.
- (15) La décision anticipée justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995⁽³⁰⁾. Elle renvoie ensuite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable⁽³¹⁾.
- (16) La décision anticipée déclare que Capsugel est autorisée à exonérer un montant équivalant à [60-80] % de son NPBT annuel relatif aux activités d'«entrepreneur central» et de «donneur d'ordre économique» de l'impôt sur les sociétés en Belgique pendant une période de cinq ans, avec la possibilité d'une nouvelle prolongation de cinq ans⁽³²⁾. Le pourcentage de «bénéfices excédentaires» doit être réévalué pour 2015 sur la base de chiffres actualisés⁽³³⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (17) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (18) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de «toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci», et de «tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été générées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels».

⁽²⁶⁾ Décision anticipée, points 100 à 113. Ce taux de référence est obtenu sur la base d'une évaluation comparative d'activités «consolidées» comparables, laquelle donne un résultat de [5-10] % duquel est déduite la rémunération due aux autres entités du Groupe dans une phase de «déconsolidation», ce qui donne un pourcentage net de [5-10] %.

⁽²⁷⁾ Décision anticipée, points 119 à 123.

⁽²⁸⁾ Décision anticipée, points 76.2 à 76.4.

⁽²⁹⁾ Décision anticipée, points 124 à 129.

⁽³⁰⁾ Décision anticipée, point 133.

⁽³¹⁾ Décision anticipée, points 134 à 136.

⁽³²⁾ Excluant de ce fait les activités belges existantes de Capsugel ainsi que ses activités de holding. La décision anticipée précise par ailleurs que le segment des «capsules molles» n'est pas concerné.

⁽³³⁾ Décision anticipée, points 140, 141, 148, 149 et 150. La décision anticipée requiert en outre, pour être valide, que Capsugel obtienne une rémunération intragroupe minimale en contrepartie de ses activités financières.

- (19) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (20) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

- (21) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽³⁴⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:

«[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

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

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

- (22) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).
- (23) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (24) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2^o, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

⁽³⁴⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (25) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR⁽³⁵⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune»⁽³⁶⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement»⁽³⁷⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite⁽³⁸⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (26) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (27) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (28) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée⁽³⁹⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.
- (29) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (30) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif)⁽⁴⁰⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

2.3.1.4. Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»

- (31) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005⁽⁴¹⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.

⁽³⁵⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽³⁶⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR 92. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽³⁷⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽³⁸⁾ Ibidem, p. 5-6. «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

⁽³⁹⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

⁽⁴⁰⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays.»

⁽⁴¹⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

- (32) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale⁽⁴²⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (33) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (34) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées⁽⁴³⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale

- (35) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts⁽⁴⁴⁾.
- (36) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

- (37) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (38) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées⁽⁴⁵⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

⁽⁴²⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽⁴³⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du mardi 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽⁴⁴⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

⁽⁴⁵⁾ Voir la note de bas de page n° 34.

2.3.2. *Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert*

2.3.2.1. *Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*

- (39) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert») ⁽⁴⁶⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (40) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.
- (41) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes ⁽⁴⁷⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence ⁽⁴⁸⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (42) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.
- (43) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus ⁽⁴⁹⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition international par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (44) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

⁽⁴⁶⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

⁽⁴⁷⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽⁴⁸⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

⁽⁴⁹⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

- (45) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 ⁽⁵⁰⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie ⁽⁵¹⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe ⁽⁵²⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (46) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (47) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.
- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résident sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽⁵³⁾.
 - L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant ⁽⁵⁴⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif ⁽⁵⁵⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.
- (48) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence ⁽⁵⁶⁾.

⁽⁵⁰⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁵¹⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁵²⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁵³⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽⁵⁴⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

⁽⁵⁵⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽⁵⁶⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»

- (49) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre⁽⁵⁷⁾.
- (50) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés⁽⁵⁸⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine»⁽⁵⁹⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.
- (51) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée)⁽⁶⁰⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (52) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (53) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (54) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.

⁽⁵⁷⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs).» Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁽⁵⁸⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés) par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.» Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions.» Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁵⁹⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

⁽⁶⁰⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

- (55) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (56) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (57) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁶¹⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (58) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. Capsugel, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (59) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁶²⁾. La décision anticipée a permis à Capsugel d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès de Capsugel en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (60) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, Capsugel fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. Capsugel exerce des fonctions significatives dans le cadre des activités mondiales du Groupe concernant le domaine des gélules et assure la conduite des activités de R&D du Groupe. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur de Capsugel est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁶³⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

⁽⁶¹⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

⁽⁶²⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁶³⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (61) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes⁽⁶⁴⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent Capsugel de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère Capsugel d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence⁽⁶⁵⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

4.5. Avantage sélectif

- (62) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État⁽⁶⁶⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à Capsugel parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (63) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise⁽⁶⁷⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même⁽⁶⁸⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû⁽⁶⁹⁾.
- (64) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Capsugel en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (11), la décision anticipée valide les prix fixés pour les transactions intragroupe entre Capsugel et ses contreparties étrangères associées au sein du Groupe. En ce qui concerne les transactions avec les contreparties exerçant des fonctions de routine (le fabricant sous-traitant, les prestataires sous-traitants de services de R&D, les distributeurs supportant de faibles risques et les agents commerciaux), cette fixation des prix de transfert, qui se fonde sur la MTMN, a pour effet que ces contreparties se voient attribuer une rémunération de pleine concurrence pour leurs fonctions prétendument de routine qui correspond respectivement à une marge nette sur coûts ou à une marge d'exploitation, tandis que le bénéfice résiduel généré par les transactions intragroupe susmentionnées est attribué à Capsugel. En ce qui concerne les transactions avec Capsugel US et les fabricants de plein exercice du Groupe, la fixation des prix de transfert a pour effet que Capsugel US comptabilise l'ensemble des revenus des ventes et que Capsugel se voit attribuer une redevance de [10-15] % sur les ventes, tandis que les fabricants de plein exercice versent une «super-redevance». Les bénéfices résiduels découlant des transactions de Capsugel avec des tiers et intragroupe, ainsi que les redevances qui lui sont versées par les fabricants de plein exercice du Groupe, sont ensuite enregistrés dans les comptes annuels de Capsugel et constituent la base de son NPBT.
- (65) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2016, Capsugel a été autorisée à exonérer une partie de son NPBT de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». Capsugel n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices de Capsugel, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Capsugel, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

⁽⁶⁴⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁶⁵⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

⁽⁶⁶⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁶⁷⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁶⁸⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁶⁹⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministero di Difesa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

4.5.2. Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle

- (66) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à Capsugel au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁷⁰⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁷¹⁾.
- (67) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».
- (68) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1er, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à Capsugel un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Capsugel par rapport à des entreprises comparables

- (69) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁷²⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁷³⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Capsugel par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (70) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur de Capsugel par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (71) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Capsugel étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

⁽⁷⁰⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁷¹⁾ Ibidem.

⁽⁷²⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁷³⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

4.5.3.1. *Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR*

- (72) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables⁽⁷⁴⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée⁽⁷⁵⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.
- (73) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujetti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition)⁽⁷⁶⁾.
- (74) Les mesures contestées permettent à Capsugel d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (75) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (19), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que *«sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable»*⁽⁷⁷⁾.
- (76) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (des prix de transfert).
 - l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (des prix de transfert).

⁽⁷⁴⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁷⁵⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU:C:2018:505, point 88: «L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁷⁶⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

⁽⁷⁷⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, n° 100, & RCJB, 2000, p. 525): «sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable».

- (77) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁷⁸⁾.
- (78) Ainsi qu'il ressort du considérant (21), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme Capsugel) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (79) Aux considérants (80) à (96), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à Capsugel au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Capsugel, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.
- (a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*
- (80) En premier lieu, rien n'indique, dans la décision anticipée, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par Capsugel ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. La décision anticipée accorde l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. La décision anticipée n'identifie même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que cette décision considère comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (81) A l'inverse, le point 136 de la décision anticipée s'appuie sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour Capsugel.
- (82) L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés «sont également repris dans les bénéfices d'une autre société». L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (83) Étant donné que la décision anticipée autorise Capsugel à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable de Capsugel pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (b) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Capsugel et des contreparties associées étrangères*
- (84) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Capsugel, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Capsugel et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.

⁽⁷⁸⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littéra b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] A cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.»

- (85) Comme expliqué au considérant (11), la décision anticipée valide la fixation des prix des transactions intragroupe de Capsugel avec d'autres sociétés du Groupe. En ce qui concerne les transactions avec les contreparties exerçant des fonctions de «routine» (le fabricant sous-traitant, les prestataires sous-traitants de services de R&D, les distributeurs supportant de faibles risques et les agents commerciaux), cette fixation des prix de transfert se fonde sur la MTMN, aux fins de laquelle ces entités sont les parties testées, c'est-à-dire les parties les moins complexes à ces transactions. En ce qui concerne les transactions avec Capsugel US et les fabricants de plein exercice du Groupe, la méthode de fixation des prix de transfert utilisée n'est pas claire, mais a pour effet que Capsugel se voit attribuer une rémunération sous forme de redevance (une redevance intégrée dans le prix des marchandises vendues dans le cas de Capsugel US et une super-redevance dans le cas des fabricants de plein exercice). Ces analyses — qui ne relèvent pas de l'objet de la présente décision — ont pour effet que les bénéfices résiduels découlant des transactions intragroupe de Capsugel avec les fabricants exerçant des fonctions de «routine» et de ses transactions avec des tiers, ainsi que les redevances qui lui sont versées par les fabricants de plein exercice du Groupe, reviennent à Capsugel et sont enregistrés dans ses comptes annuels comme son bénéfice de pleine concurrence.
- (86) En ce qui concerne l'attribution à Capsugel des bénéfices résiduels découlant des transactions avec des tiers et des transactions intragroupe avec les fabricants exerçant des fonctions de «routine», elle est non seulement logique, eu égard aux motifs sous-tendant l'application même de la MTMN, mais elle se justifie également d'un point de vue économique. L'entité la plus complexe du fait de ses contributions non courantes (c'est-à-dire uniques et de valeur) bénéficie du rendement excédentaire de ces transactions, mais supporte également le risque d'une perte dans le cas où l'ensemble des transactions considérées ne génère pas de rendement commercial. La notion de «bénéfice résiduel» est spécifique aux transactions et se réfère à la ou aux transactions contrôlées spécifiques considérées qui génèrent ce bénéfice. Le bénéfice résiduel est le bénéfice provenant d'un ensemble de transactions cumulées qui reste après que la partie la moins complexe (en tant que partie testée) a été rémunérée pour ses fonctions de routine par l'application de la MTMN. Par conséquent, étant donné que la MTMN a été choisie pour fixer le prix des transactions intragroupe de Capsugel et que la décision anticipée accepte cette méthode, de même que la désignation de cette entité comme «entrepreneur central», le bénéfice résiduel tiré de ces transactions constitue son bénéfice de pleine concurrence et est enregistré en tant que tel dans sa comptabilité.
- (87) En ce qui concerne les redevances résultant des transactions avec Capsugel US et les fabricants de pleine exercice du Groupe, l'attribution de ces bénéfices à Capsugel est également logique, eu égard au fait que ces redevances rémunèrent cette dernière pour les contributions qu'elle apporte à ces entités dans le cadre des structures d'«entrepreneur central» et de «donneur d'ordre économique». Par conséquent, étant donné que ces redevances rémunèrent ces transactions intragroupe de Capsugel avec ces filiales du Groupe et que la décision anticipée accepte ces redevances comme étant conformes au principe de pleine concurrence, elles constituent une rémunération de pleine concurrence des contributions de Capsugel à ces transactions et sont enregistrées en tant que telles dans ses comptes.
- (88) Néanmoins, la décision anticipée soutient qu'en raison des structures d'«entrepreneur central» et de «donneur d'ordre économique»⁽⁷⁹⁾ mises en place par le Groupe, Capsugel, en tant qu'«entrepreneur central» et «donneur d'ordre économique», générera des «bénéfices excédentaires» sous la forme de synergies, d'économies d'échelle et d'autres actifs incorporels liés à l'organisation⁽⁸⁰⁾. Elle fait valoir ensuite que «[c]ontrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR fournit une base juridique permettant de s'écarter des bénéfices comptables et de réduire les bénéfices imposables en dehors de la comptabilité sans qu'une double imposition (effective ou potentielle) soit nécessaire. Il suffit de démontrer que les bénéfices générés par l'entité belge d'un groupe sont excédentaires (et donc, qu'ils ne sont pas des bénéfices de pleine concurrence).»⁽⁸¹⁾ Selon la décision anticipée, ces bénéfices excédentaires doivent être déterminés comme la différence entre: i) le NPBT que Capsugel, en tant qu'«entrepreneur central» et «donneur d'ordre économique», devrait générer suivant l'approche fondée sur les bénéfices résiduels et la facturation des redevances décrites aux considérants (85) à (87); et ii) le NPBT qu'elle devrait générer si elle était indépendante du Groupe auquel elle appartient⁽⁸²⁾. Pour déterminer ce dernier, la décision anticipée applique la MTMN, mais cette fois avec Capsugel comme partie testée et sans identifier une quelconque transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».

⁽⁷⁹⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme «entrepreneur central» ou «donneur d'ordre économique». Le paragraphe 9.2 de ces principes introduit le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonnier pour le donneur d'ordre mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁸⁰⁾ Décision anticipée, point 81.2.

⁽⁸¹⁾ Décision anticipée, point 76.1.

⁽⁸²⁾ Décision anticipée, points 76.4 à 81.2.

- (89) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décision anticipée semble affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice, la même marge bénéficiaire ou le même rendement des actifs que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application⁽⁸³⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.
- (90) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices *«[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques»*. Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué⁽⁸⁴⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable de Capsugel, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (91) La décision anticipée soutient également que les bénéfices que Capsugel aurait générés si elle avait été indépendante du Groupe peuvent être déterminés en analysant le rendement «normal» des actifs qu'un tiers pourrait obtenir d'un investissement similaire à celui réalisé par Capsugel dans la PI du Groupe⁽⁸⁵⁾. Cette analyse ne tient toutefois pas compte des fonctions assurées par Capsugel en ce qui concerne la PI, d'autres sources de bénéfices pour Capsugel ou de tout autre risque et fonction qu'elle assume dans le cadre de son activité globale, pas plus qu'elle n'identifie une quelconque transaction contrôlée dont il faudrait établir le prix.
- (92) La décision anticipée ajoute que les «bénéfices excédentaires» exonérés peuvent se concevoir comme la déduction d'une redevance notionnelle due par l'«entrepreneur central» pour pouvoir disposer librement d'un «actif incorporel d'une organisation industrielle»⁽⁸⁶⁾. La décision anticipée ne définit toutefois pas précisément le contenu ni la forme de ce supposé actif incorporel⁽⁸⁷⁾. La Commission fait observer que la manière appropriée de traiter les bénéfices tirés d'actifs incorporels au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à identifier, à étayer et à délimiter de façon appropriée ces actifs incorporels; ii) à réaliser une analyse détaillée des caractéristiques et des facteurs de comparabilité des transactions contrôlées correspondantes faisant intervenir ces actifs incorporels⁽⁸⁸⁾, et iii) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées de telle sorte que leurs conditions correspondent à celles de transactions de pleine concurrence⁽⁸⁹⁾. Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. La décision anticipée n'identifie aucun actif incorporel concret transféré ou mis à la disposition de Capsugel par une société liée du Groupe, et encore moins les transactions ou modalités qui font intervenir de tels actifs incorporels, ni la manière dont ces transactions ou modalités devraient être rémunérées au titre du principe de pleine concurrence.

⁽⁸³⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée «analyse de comparabilité», est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.» Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]».

⁽⁸⁴⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁸⁵⁾ Décision anticipée, points 119 à 123.

⁽⁸⁶⁾ Décision anticipée, points 76.2 à 76.4.

⁽⁸⁷⁾ Selon le point 80 de la décision anticipée, cet actif incorporel est constitué d'«effets synergiques». Cet argument est abordé dans le considérant suivant.

⁽⁸⁸⁾ Voir les paragraphes 6.13 et 6.14 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, qui expliquent que l'application du principe de pleine concurrence aux actifs incorporels nécessite l'application de la méthode prescrite dans ces mêmes principes, ce qui suppose, entre autres, une identification des transactions sous-jacentes et une analyse de comparabilité détaillée.

⁽⁸⁹⁾ Voir le paragraphe 6.1 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, qui explique que les lignes directrices de l'OCDE applicables aux biens incorporels servent à déterminer «si les conditions convenues ou imposées dans des transactions entre entreprises associées qui font intervenir des biens incorporels sont conformes au principe de pleine concurrence».

- (93) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels⁽⁹⁰⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent⁽⁹¹⁾, ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés de synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux⁽⁹²⁾.
- (94) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la réorganisation d'entreprise prévue, sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité du Groupe⁽⁹³⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par Capsugel, qui lui est⁽⁹⁴⁾ initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (95) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.19 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée⁽⁹⁵⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés⁽⁹⁶⁾.
- (96) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (83), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable de Capsugel pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Capsugel entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*
- (97) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (66) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée⁽⁹⁷⁾.
- (98) Au considérant (74), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (75), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.

⁽⁹⁰⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁹¹⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁹²⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁹³⁾ Certaines synergies et économies d'échelle sont quantifiées dans la décision anticipée au niveau du Groupe; cette quantification n'est toutefois pas utilisée ou mentionnée aux fins du calcul des bénéfices excédentaires, pas plus que la décision anticipée n'explique dans quelle mesure ces bénéfices reviennent effectivement à Capsugel dans le cadre des structures d'«entrepreneur central» et de «donneur d'ordre économique».

⁽⁹⁴⁾ Ce bénéfice généré par Capsugel consiste en i) l'approche fondée sur les bénéfices résiduels dans le cadre de ses transactions intragroupe rémunérées au moyen de la MTMN, et ii) en les redevances perçues dans le cadre de transactions intragroupe avec Capsugel US et les fabricants de plein exercice du Groupe.

⁽⁹⁵⁾ Décision anticipée, point 133.

⁽⁹⁶⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (93)].

⁽⁹⁷⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

- (99) Aux considérants (80) à (96), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Capsugel, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à Capsugel une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

4.5.3.2. Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt

- (100) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (68) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent Capsugel de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (89).
- (101) En effet, en permettant à Capsugel d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (102) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Capsugel de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽⁹⁸⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (103) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Capsugel de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (104) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Capsugel de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable de Capsugel à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (88). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.

⁽⁹⁸⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture. C'est également confirmé au point 85 de la décision anticipée: «[...] Bien que les activités belges historiques bénéficient également des effets synergiques de la restructuration [...], aucune exonération n'est demandée pour les bénéfices excédentaires liés aux activités historiques de Capsugel Belgium NV. Le demandeur a en effet compris que l'exonération prévue par l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, ne peut, en principe, s'appliquer aux activités existantes.»

- (105) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Capsugel de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (106) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽⁹⁹⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽¹⁰⁰⁾.
- (107) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Capsugel, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (108) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽¹⁰¹⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (109) Premièrement, comme expliqué aux considérants (80) à (83), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable de Capsugel qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.
- (110) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (84) à (96), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Capsugel et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (111) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (112) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

⁽⁹⁹⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽¹⁰⁰⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

⁽¹⁰¹⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 52.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (113) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à Capsugel sous la forme d'une exonération fiscale.
- (114) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales»⁽¹⁰²⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels⁽¹⁰³⁾.
- (115) En l'espèce, Capsugel fait partie du Groupe. En outre, la décision anticipée indique que c'est le Groupe qui a décidé de mettre en place une structure d'«entrepreneur central»/«donneur d'ordre économique», avec Capsugel en tant qu'«entrepreneur central»/«donneur d'ordre économique», en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (116) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées⁽¹⁰⁴⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le Groupe, en plus de Capsugel, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.7. Illégalité de l'aide

- (117) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification)⁽¹⁰⁵⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension)⁽¹⁰⁶⁾. L'article 1er, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (118) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (119) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE⁽¹⁰⁷⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE⁽¹⁰⁸⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide⁽¹⁰⁹⁾.

⁽¹⁰²⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽¹⁰³⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

⁽¹⁰⁴⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

⁽¹⁰⁵⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽¹⁰⁶⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽¹⁰⁷⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽¹⁰⁸⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽¹⁰⁹⁾ Affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

- (120) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à Capsugel et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.
- (121) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question ⁽¹¹⁰⁾.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que la décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» accordée à Capsugel Belgium NV par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de cette décision anticipée ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels de Capsugel Belgium NV relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur la décision anticipée pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés de Capsugel Belgium NV pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par la décision anticipée susmentionnée ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés à la décision anticipée ou présentés en lien avec celles-ci;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au Journal officiel de l'Union européenne. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du Journal officiel de l'Union européenne, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

⁽¹¹⁰⁾ Affaire T-308/11, Eurallumina/Commission, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016") ⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Capsugel Belgium NV ("Capsugel") ontving een ruling inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigten in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van Capsugel teruggevorderd.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie") ⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de ruling die aan Capsugel is afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigten van de omstreden maatregelen

- (5) Capsugel is gevestigd te Bornem, België, en maakt deel uit van de Capsugel-groep ("de Groep"), een internationale producent van geneesmiddelenencapsules, waaronder harde capsules, die het grootste deel van haar activiteit vormen. De Groep levert voornamelijk aan grote farmaceutische klanten. Op 1 augustus 2011 werden Capsugel en de Groep, die tot dan toe in handen waren van Pfizer Inc., overgenomen door een investeringsmaatschappij via een vennootschap met de naam Capsugel Holdings SA. In 2011 had de groep wereldwijd 2 800 werknemers en produceerde 180 miljard capsules per jaar.
- (6) Capsugel is de grootste productie-entiteit van de Groep met een omzet van 169 miljoen EUR in het boekjaar dat eindigde op 30 november 2010 ⁽³⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde ruling en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van Capsugel die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan Capsugel een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend.
 - Op 20 november 2012 heeft Capsugel een ruling inzake "overwinst" verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie, die de periode van vijf jaar van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2016 bestrijkt ("de ruling") ⁽⁴⁾. In de ruling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen ("de Rulingcommissie") beslist dat [60-80] % van de jaarlijkse nettowinst vóór belasting (net profit before taxes, afgekort NPBT) van Capsugel op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ("WIB 92") in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als "overwinst" (ook "excessieve winst" genoemd).

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Alle gegevens komen uit de ruling, zoals gedefinieerd in punt (7).

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2012.375 van 20 november 2012, gericht aan Capsugel.

2.2.1. De verrichting waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) De ruling beschrijft het plan van de Groep om haar activiteiten te herstructureren na de verwerving door Capsugel Holdings SA, die de Groep in staat stelde zich te organiseren als “zelfstandige groep”. In het kader van de voorgestelde herstructurering zal de Groep Capsugel in België aanwijzen als de “central entrepreneur” en “economisch principaal” van de activiteiten van de Groep, om onder meer de leveringsketen van de Groep te stroomlijnen, de activa op het gebied van intellectuele eigendom (IP) en de activiteiten op het gebied van onderzoek en ontwikkeling (O&O) te centraliseren en een hoofdkwartier van de Groep met een duidelijkere rapportagestructuur te vestigen ⁽⁵⁾.
- Het “central entrepreneur”-model heeft betrekking op de productie in België en de VS. In die rol zal Capsugel toezicht houden op haar eigen productieactiviteiten en op de productieactiviteiten die door een Amerikaanse dochteronderneming van de Groep als “contract manufacturer” worden verricht. Capsugel zal de producten vervolgens leveren i) aan de Amerikaanse markt, via een verbonden onderneming in de VS die voor de distributie verantwoordelijk is en die eigenaar is van de plaatselijke immateriële activa op het gebied van marketing (“Capsugel US”) en ii) via een netwerk van routine-verkoopagenten en distributeurs met beperkt risico.
- Het “economisch principaal”-model heeft betrekking op de productie in Azië en Frankrijk door volwaardige fabrikanten in die regio's ⁽⁶⁾, die ook verantwoordelijk zijn voor distributie op hun markten. In die rol zullen de volwaardige fabrikanten een licentievergoeding aan Capsugel betalen (een zogenaamde “super-royalty”) die [5-10] % van de verkopen voor Frankrijk en [5-10] % van de verkopen voor de andere entiteiten bedraagt ⁽⁷⁾, ⁽⁸⁾.
- (9) Volgens beide modellen zal Capsugel als principale ⁽⁹⁾ entiteit optreden en betrokken zijn bij de wereldwijde productie en distributie van de producten van de Groep, alsook de O&O-activiteiten centraliseren. Capsugel zal eigenaar zijn van de meeste IP van de Groep, bestaande uit product-IP (capsuleontwerp, technologie, chemische formules, enz.), productie-IP (machinerie, processen en software), diensten (geïntegreerde oplossingen) en immateriële activa op het gebied van marketing (handelsnaam, handelsmerk en logo) ⁽¹⁰⁾. In die hoedanigheid zal Capsugel een globale strategische functie uitoefenen met hogere betrokkenheid in IP, wat als de belangrijkste “value driver” van de Groep wordt beschreven:
- (10) De herstructurering zal naar verwachting leiden tot extra werknemers in België ([10-20] voltijdequivalenten) en [50-60] miljoen EUR aan extra investeringen ⁽¹¹⁾.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “overwinst”

- (11) De ruling valideert de beprijzing van intragroepstransacties tussen Capsugel en de andere entiteiten van de Groep binnen het “central entrepreneur”-model en het “economisch principaal”-model. De ruling valideert met name het volgende ⁽¹²⁾:
- het feit dat Capsugel eigenaar is van alle wereldwijde productie-, product- en merk-IP, alle O&O-risico's draagt en andere functies verricht zoals productie, strategische hoofdkantoor- en “shared services”-functies ⁽¹³⁾;
- het gebruik van de Transactional Net Margin Method (“TNMM”) voor de vergoeding van de transacties van Capsugel met contract-O&O-leveranciers met een beperkt risico die routinefuncties ten behoeve van Capsugel verrichten, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w. z. de minst complexe partij. De resultaten van die TNMM zijn gebaseerd op een verrekenprijsstudie die aangeeft dat een vergoeding van die entiteiten zakelijk wordt geacht indien zij een netto cost-plus marge behalen van [5-10] % (d.w.z. hun operationele winst zou gelijk moeten zijn aan [5-10] % van de operationele uitgaven) ⁽¹⁴⁾;

⁽⁵⁾ Ruling, paragrafen 35 en 36.

⁽⁶⁾ Die volwaardige fabrikanten zijn gevestigd in India, Japan, Indonesië en Frankrijk.

⁽⁷⁾ De inhoud van de licentie is in dit stadium onduidelijk, maar zou het gebruik van de IP kunnen omvatten waarvan Capsugel eigenaar is.

⁽⁸⁾ Ruling, paragrafen 37 en 38.

⁽⁹⁾ Ruling, paragraaf 81.1.

⁽¹⁰⁾ De IP met betrekking tot de Groep werd op 1 augustus 2011 door Capsugel van [...] verworven voor een zakelijke prijs van [200-300] miljoen EUR (ruling, paragrafen 33 en 120).

⁽¹¹⁾ Ruling, paragrafen 52 tot en met 60.

⁽¹²⁾ Ruling, paragrafen 143 tot en met 145.

⁽¹³⁾ Ruling, paragraaf 43.

⁽¹⁴⁾ Ruling, paragrafen 43, 137 en 143.

- het feit dat Capsugel in het “central entrepreneur”-model en met uitzondering van Capsugel US de groepsentiteit is die verantwoordelijk is voor de belangrijkste functies en die de meeste risico's draagt, terwijl de “contract manufacturer”, distributeurs met een beperkt risico en verkoopagenten, en andere leveranciers van routinediensten routinefuncties ten behoeve van Capsugel verrichten ⁽¹⁵⁾;
 - het gebruik van de TNMM voor de vergoeding van de transacties van Capsugel met die low-risk-entiteiten, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. De resultaten van die TNMM's zijn gebaseerd op verrekenprijsstudies die aangeven dat een vergoeding van die entiteiten zakelijk wordt geacht indien zij een netto cost-plus marge behalen van [5-10] % (d. w.z. hun operationele winst zou gelijk moeten zijn aan [5-10] % van de operationele uitgaven) ⁽¹⁶⁾;
 - het feit dat Capsugel US in het “central entrepreneur”-model een volwaardige distributeur is die eigenaar is van immateriële activa met betrekking tot haar distributie-activiteiten. De ruling valideert dat de intragroepstransacties tussen Capsugel en Capsugel US, inclusief de distributie-activiteiten van laatstgenoemde, kunnen worden vergoed door een aan Capsugel te betalen royalty ten bedrage van [10-15] % van de verkopen van Capsugel US, en dat een dergelijke vergoeding als zakelijk kan worden beschouwd ⁽¹⁷⁾;
 - het feit dat de buitenlandse productie-entiteiten binnen het “economisch principaal”-model kunnen worden beschouwd als volwaardige fabrikanten die ook eigenaar zijn van plaatselijke immateriële activa op het gebied van marketing; dat die entiteiten derhalve niet als routine-entiteiten kunnen worden beschouwd. De ruling valideert dat de intragroepstransacties tussen Capsugel en de volwaardige fabrikanten kunnen worden vergoed in het kader van een “super-royalty”-model als percentage van de verkopen ⁽¹⁸⁾, te betalen aan Capsugel, en dat een dergelijke vergoeding als zakelijk kan worden beschouwd ⁽¹⁹⁾, ⁽²⁰⁾
- (12) De ruling stelt dat de invoering van het “central entrepreneur”-model zal leiden tot synergie-effecten en andere schaalvoordelen waarvan de Groep als geheel zal profiteren, inclusief in de vorm van centralisatie van IP, management, leveringsketen en aankopen ⁽²¹⁾. De ruling verklaart dat die synergie-effecten, die “unieke organisatie-gerelateerde immateriële activa” vormen, in het kader van de nieuwe structuur zullen worden toegerekend aan Capsugel als “central entrepreneur” / “economische principaal”, waardoor haar concurrentievoordeel zal toenemen ⁽²²⁾. De ruling bepaalt voorts “de vergoeding waarop [Capsugel] recht heeft voor de door haar uitgevoerde functies en gedragen risico's in de veronderstelling dat ze geen onderdeel zou zijn van een grotere groep” en concludeert dat “alle overblijvende resultaten die toe te rekenen zijn aan synergieën, schaalvoordelen en andere organisatie-gerelateerde immateriële activa” als “overwinsten” moeten worden beschouwd ⁽²³⁾. De ruling verduidelijkt dat dergelijke “overwinsten” alleen de nieuwe activiteiten van Capsugel als “central entrepreneur” / “economische principaal” betreffen (en niet haar bestaande Belgische activiteiten) ⁽²⁴⁾.
- (13) De ruling stelt dat de bovengenoemde “excessieve winst”, d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergie-effecten, schaalvoordelen en andere organisatiegerelateerde immateriële activa, kan worden vastgesteld als het verschil tussen ⁽²⁵⁾:
- (i) de winst die Capsugel daadwerkelijk zal genereren en als “central entrepreneur” in haar jaarrekening zal opnemen; en
 - (ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke winst voor de “central entrepreneur” / “economische principaal”-functies van Capsugel.

⁽¹⁵⁾ Ruling, paragrafen 38.2.1 en 38.2.3.

⁽¹⁶⁾ Ruling, paragrafen 38.2.1, 38.2.3, 137 en 143. De ruling bevat geen verdere details en verwijst in dat verband naar een bijlage bij de aanvraag.

⁽¹⁷⁾ Ruling, paragrafen 38.2.2, 41, 139 en 145. De voor het bepalen van die royalty gebruikte verrekenprijsmethode is in dit stadium onduidelijk, maar zij is volgens de ruling gerechtvaardigd door een benchmarkstudie van “vergelijkbare overeenkomsten”.

⁽¹⁸⁾ De percentages bedragen [5-10] % van de verkopen voor Frankrijk en [5-10] % van de verkopen voor de andere volwaardige fabrikanten.

⁽¹⁹⁾ De voor het bepalen van die royalty's gebruikte verrekenprijsmethode is in dit stadium onduidelijk, maar zij is volgens de ruling gerechtvaardigd door een benchmarkstudie van “vergelijkbare overeenkomsten”.

⁽²⁰⁾ Ruling, paragrafen 38.1, 40, 139 en 144.

⁽²¹⁾ Sommige van die synergie-effecten worden vervolgens geraamd voor het boekjaar 2012 in het kader van i) het “global pricing”-initiatief waarbij [...], wat naar verwachting zal resulteren in [...] miljoen USD aan extra inkomsten; ii) het “operationele excellentie”-project, dat [1-10] miljoen USD aan kostenbesparingen zou moeten opleveren en iii) de optimalisering van de aankopen, die [1-10] miljoen USD aan kostenbesparingen zou moeten opleveren. Zie ruling, paragrafen 64 tot en met 75.

⁽²²⁾ Ruling, paragrafen 79 en 80.

⁽²³⁾ Ruling, paragraaf 81.2.

⁽²⁴⁾ Ruling, paragraaf 85.

⁽²⁵⁾ Ruling, paragraaf 76.4.

Het bedrag onder (i) vertegenwoordigt de residuele winst van Capsugel, d.w.z. haar totale omzet (inclusief zakelijke intragroepsroyalty's en verkopen aan verbonden distributeurs), minus de zakelijke vergoeding voor de transacties met de andere verbonden ondernemingen van de Groep en Capsugels eigen operationele kosten. Het bedrag onder (ii) wordt bepaald op grond van een tweede verrekenprijsanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, maar deze keer met Capsugel als de minst complexe, geteste partij, als gevolg waarvan haar vermeende "puur" zakelijke winst wordt gebenchmarkt op een NPBT-marge van [5-10] % (d.w.z. haar NPBT zou gelijk moeten zijn aan [5-10] % van de omzet/inkomsten)⁽²⁶⁾. De ruling stelt dat de vermeende "puur" zakelijke winst wordt ondersteund door een aanvullende analyse die het rendement op activa benchmarkt voor de door Capsugel verworven IP-activa. Met gebruikmaking van een gebenchmarkt rendement van [5-10] % leidt het geraamde jaarlijkse rendement tot een NPBT die vergelijkbaar is met de resultaten van de TNMM. Deze aanvullende analyse wordt gebruikt als parallelle ondersteuning voor het bedrag van de vrijgestelde overwinst⁽²⁷⁾. De ruling stelt voorts dat de aftrek van "overwinst" kan worden vergeleken met een notionele royalty die de "central entrepreneur" verschuldigd is om vrijelijk gebruik te maken van "industriële organisatie immateriële activa"⁽²⁸⁾.

- (14) Op basis van de gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2012 tot en met 2016, en rekening houdend met het effect van andere Belgische belastingprikkelers, wordt in de ruling bepaald dat de jaarlijkse "overwinst" die Capsugel mag vrijstellen, [60-80] % bedraagt van haar NPBT met betrekking tot de activiteiten als "central entrepreneur" en "economische principaal" in die jaren. De ruling berekent het effectieve belastingtarief als gevolg van de vrijstelling van "overwinst" op [5-10] % voor de activiteiten als "central entrepreneur" en [10-15] % voor Capsugel als geheel, wat voor de vijfjarige geldigheidsduur ervan wordt verminderd tot [5-10] % om rekening te houden met inkomen uit dividenden en de bijbehorende aftrek voor ontvangen dividenden⁽²⁹⁾.
- (15) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van "overwinst" door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995⁽³⁰⁾. Zij verwijst vervolgens naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de "excessieve winst" in de winst moet worden opgenomen⁽³¹⁾.
- (16) De ruling verklaart dat Capsugel een bedrag gelijk aan [60-80] % van haar jaarlijkse NPBT met betrekking tot de activiteiten als "central entrepreneur" en "economische principaal"⁽³²⁾ voor een periode van vijf jaar in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen, met de mogelijkheid van verlenging voor een additionele periode van vijf jaar. Het "overwinst"-percentage zal in 2015 worden herzien op basis van bijgewerkte cijfers⁽³³⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (17) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (18) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals "winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan" of "winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt".

⁽²⁶⁾ Ruling, paragrafen 100 tot en met 113. Deze benchmark komt tot stand door vergelijkbare "geconsolideerde" activiteiten te benchmarken, wat een resultaat van [5-10] % oplevert, waarvan de vergoeding aan de andere groepsentiteiten wordt afgetrokken tijdens een "deconsolidatiefase", hetgeen leidt tot een nettoprocentage van [5-10] %.

⁽²⁷⁾ Ruling, paragrafen 119 tot en met 123.

⁽²⁸⁾ Ruling, paragrafen 76.2 en 76.4.

⁽²⁹⁾ Ruling, paragrafen 124 tot en met 129.

⁽³⁰⁾ Ruling, paragraaf 133.

⁽³¹⁾ Ruling, paragrafen 134 tot en met 136.

⁽³²⁾ De bestaande Belgische activiteiten van Capsugel en haar holdingactiviteiten zijn dus uitgesloten. De ruling preciseert dat het segment "soft capsules" ook buiten beschouwing blijft.

⁽³³⁾ Ruling, paragrafen 140, 141, 148, 149 en 150. Daarnaast vereist de ruling, om geldig te zijn, dat Capsugel een minimale intragroepsvergoeding voor haar financiële activiteiten ontvangt.

- (19) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (20) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-afrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92

- (21) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽³⁴⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

- (22) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“het OESO-modelbelastingverdrag”). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast (“dubbelbelastingverdrag”).
- (23) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (“EU-Arbitrageverdrag”) of van een dubbelbelastingverdrag.
- (24) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijzeregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetene vennootschappen.

⁽³⁴⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?lang=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (25) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (“de memorie van toelichting”) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ⁽³⁵⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 “gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen” ⁽³⁶⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat “[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[s]luit bij de internationaal aanvaarde norm” ⁽³⁷⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist ⁽³⁸⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (26) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (27) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als “multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico’s en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (28) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 (“de circulaire”), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing ⁽³⁹⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (29) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.
- (30) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing ⁽⁴⁰⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

⁽³⁵⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽³⁶⁾ Ibid., blz. 7: “Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm’s length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.”

⁽³⁷⁾ Ibid., blz. 9: “Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm.”

⁽³⁸⁾ Ibid., blz. 5-6. “Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt.”

⁽³⁹⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

⁽⁴⁰⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

2.3.1.4. *De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”*

- (31) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005 ⁽⁴¹⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (32) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking ⁽⁴²⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (33) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (34) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings ⁽⁴³⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. *De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*

- (35) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten ⁽⁴⁴⁾.
- (36) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

- (37) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (38) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings ⁽⁴⁵⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

⁽⁴¹⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽⁴²⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽⁴³⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽⁴⁴⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

⁽⁴⁵⁾ Zie voetnoot (34).

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (39) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“OESO”) biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ⁽⁴⁶⁾ (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen”), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (40) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (41) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld ⁽⁴⁷⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen ⁽⁴⁸⁾. Dit wordt het “zakelijkheidsbeginsel” genoemd.
- (42) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.
- (43) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽⁴⁹⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (44) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

⁽⁴⁶⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017”). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010”) en 1995 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995”).

⁽⁴⁷⁾ Zie paragraaf 6 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽⁴⁸⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

⁽⁴⁹⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

“The arm’s length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (45) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽⁵⁰⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽⁵¹⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽⁵²⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (46) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (47) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:
- Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽⁵³⁾.
 - Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezeten is in de andere overeenkomstsluitende Staat ⁽⁵⁴⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet

⁽⁵⁰⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁵¹⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁵²⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁵³⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” [“Indien tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)]

⁽⁵⁴⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” [“Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing⁽⁵⁵⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (48) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁽⁵⁶⁾.
- (49) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties⁽⁵⁷⁾.
- (50) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's⁽⁵⁸⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties” uitoefent⁽⁵⁹⁾, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.

⁽⁵⁵⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽⁵⁶⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

⁽⁵⁷⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrente bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

⁽⁵⁸⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁵⁹⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

- (51) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij) ⁽⁶⁰⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (52) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (53) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (54) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (55) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (56) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (57) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁶¹⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (58) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft Capsugel zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.

⁽⁶⁰⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen verrekenprijzen 2010.

⁽⁶¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

- (59) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd⁽⁶²⁾. Dankzij de ruling mocht Capsugel een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij Capsugel. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (60) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt Capsugel deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. Capsugel verricht belangrijke functies bij de wereldwijde activiteiten van de Groep op het gebied van harde geneesmiddelenencapsules en heeft de leiding over de O&O-activiteiten van de Groep. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van Capsugel het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden⁽⁶³⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (61) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen⁽⁶⁴⁾. Voor zover de omstreden maatregelen Capsugel ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen Capsugel bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst⁽⁶⁵⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (62) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁶⁶⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen Capsugel een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

⁽⁶²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁶³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁶⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁶⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rousse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶⁶⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

4.5.1. *Voordeel*

- (63) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁶⁷⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁶⁸⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁶⁹⁾.
- (64) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen Capsugel een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (11), valideert de ruling de beprijzing van intragroepstransacties tussen Capsugel en verbonden buitenlandse tegenpartijen van de Groep. Met betrekking tot transacties met de “routine”-tegenpartijen (d.w.z. de contract-manufacturer, contract-O&O-dienstverleners, distributeurs met een beperkt risico en verkoopagenten) leidt die verrekenprijsexercitie, die is gebaseerd op de TNMM, ertoe dat die tegenpartijen een vergoeding voor hun zogenoemde routinefuncties wordt toegekend die gelijk is aan een netto cost-plus marge of een operationele marge, terwijl de residuele winst van de bovengenoemde intragroepstransacties aan Capsugel wordt toegewezen. Met betrekking tot transacties met Capsugel US en de volwaardige fabrikanten van de Groep leidt de verrekenprijsexercitie ertoe dat Capsugel US alle inkomsten uit verkopen boekt en Capsugel een royalty van [10-15] % op de verkopen ontvangt, terwijl de volwaardige fabrikanten een zogenaamde super-royalty betalen. De residuele winst uit derden- en intragroepstransacties van Capsugel, alsmede de royalty's die zij van de volwaardige fabrikanten van de Groep ontvangt, worden vervolgens in de jaarrekening van Capsugel opgenomen en vormen de basis voor haar NPBT.
- (65) Door de omstreden maatregelen mocht Capsugel een deel van haar NPBT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2016. Capsugel mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van Capsugel in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen Capsugel een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. *Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard*

- (66) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan Capsugel is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁷⁰⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁷¹⁾.
- (67) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.
- (68) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen Capsugel een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

⁽⁶⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁶⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁶⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

⁽⁷⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁷¹⁾ Ibid.

4.5.3. *Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen Capsugel ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen*

- (69) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden ⁽⁷²⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten ⁽⁷³⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen Capsugel bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (70) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen Capsugel bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat Capsugel daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (71) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen Capsugel bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

4.5.3.1. *Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe*

- (72) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt ⁽⁷⁴⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst ⁽⁷⁵⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.
- (73) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven) ⁽⁷⁶⁾.
- (74) Door de omstreden maatregelen mag Capsugel een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.

⁽⁷²⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁷³⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

⁽⁷⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁷⁵⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁽⁷⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

- (75) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (19), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt ⁽⁷⁷⁾.
- (76) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
- (77) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁷⁸⁾.
- (78) Zoals volgt uit punt (21), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals Capsugel) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
 - (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (79) In de punten (80) tot en met (96) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan Capsugel is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Capsugel, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.
- (a) *De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*
- (80) In de eerste plaats bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van Capsugel wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.

⁽⁷⁷⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

⁽⁷⁸⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het arm’s length principe, zodat de verwijzing naar het arm’s length principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder arm’s length principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

- (81) In paragraaf 136 van de ruling wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals Capsugel.
- (82) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (83) Aangezien de ruling Capsugel toestaat een deel van haar geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Capsugel om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.
- (b) *De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen Capsugel en buitenlandse verbonden tegenpartijen*
- (84) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Capsugel, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Capsugel en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (85) Zoals uitgelegd in punt (11), valideert de ruling de beprijzing van intragroepstransacties van Capsugel met andere vennootschappen van de Groep. Met betrekking tot transacties met de “routine”-tegenpartijen (d.w.z. de contract-manufacturer, contract-O&O-dienstverleners, distributeurs met een beperkt risico en verkoopagenten) is die verrekenprijsexercitie gebaseerd op de TNMM, waarbij die entiteiten de minst complexe en dus de geteste partijen bij die transacties zijn. Met betrekking tot transacties met Capsugel US en de volwaardige fabrikanten van de Groep is de gebruikte verrekenprijsmethode onduidelijk, maar leidt ertoe dat Capsugel een royalty-achtige vergoeding ontvangt (in de vorm van een royalty die is opgenomen in de prijs van verkochte goederen voor de eerstgenoemde en in de vorm van een super-royalty voor de laatstgenoemden). Het resultaat van die analyses — die niet het voorwerp van dit besluit vormen — is dat de residuele winst uit de derden- en intragroepstransacties van Capsugel met “routine”-fabrikanten, alsmede de royalty’s die zij van de volwaardige fabrikanten van de Groep ontvangt, aan Capsugel toekomen en vervolgens als haar zakelijke winst in de jaarrekening van Capsugel worden opgenomen.
- (86) De toekenning aan Capsugel van de residuele winst uit derden- en intragroepstransacties met “routine”-fabrikanten is niet alleen logisch op basis van de grondgedachte van de toepassing van de TNMM op zichzelf, maar ook economisch steekhoudend. De meest complexe entiteit heeft op grond van haar niet-routinematige (d.w.z. unieke en waardevolle) bijdragen recht op het residuele rendement van die transacties, maar draagt ook het risico van een verlies ingeval de onderzochte gecombineerde transacties geen commercieel rendement genereren. Het begrip “residuele winst” is transactiespecifiek en verwijst naar de onderzochte specifieke verbonden transacties die winst genereren. De residuele winst is de winst die voortkomt uit een reeks gecombineerde transacties die overblijft nadat de minst complexe partij (als geteste partij) door de toepassing van de TNMM voor haar routinefuncties is vergoed. Aangezien de TNMM is gekozen om de intragroepstransacties van Capsugel te beprijzen en aangezien de ruling die methode aanvaardt en aanvaardt dat die entiteit als “central entrepreneur” wordt aangewezen, is bijgevolg de residuele winst uit die transacties haar zakelijke winst en wordt die winst als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.
- (87) Ten aanzien van de uit transacties met Capsugel US en de volwaardige fabrikanten van de Groep ontvangen royalty’s is de toekenning van die winst aan Capsugel ook logisch op basis van het feit dat die royalty’s een vergoeding vormen voor de bijdragen die zij aan die entiteiten levert binnen het “central entrepreneur”-model en het “economische principaal”-model. Aangezien met die royalty’s de intragroepstransacties van Capsugel met die verbonden ondernemingen van de Groep worden vergoed en aangezien de ruling die royalty’s als zakelijk aanvaardt, vormen zij bijgevolg de zakelijke vergoeding voor de bijdragen van Capsugel aan die transacties en worden als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.

- (88) Niettemin wordt in de ruling de redenering gevolgd dat vanwege de door de Groep ingevoerde “central entrepreneur”/ “economische principaal”-modellen⁽⁷⁹⁾ Capsugel, als “central entrepreneur”/ “economische principaal”, “overwinsten” zal behalen in de vorm van synergieën, schaalvoordelen en organisatiegerelateerde immateriële activa⁽⁸⁰⁾. Vervolgens wordt in de ruling het volgende gesteld: “In tegenstelling tot Artikel 9, par. 2 van het OESO-modelverdrag voorziet artikel 185, § 2, b WIB 92 een wettelijke basis om af te wijken van de boekhoudkundige resultaten en zodoende het belastbare extra-boekhoudkundige resultaat te verminderen, zonder een effectieve of waarschijnlijke dubbele belasting te vereisen. Om beroep te doen op artikel 185 volstaat het om aan te tonen dat de winsten die werden gerealiseerd door de Belgische groep excessief zijn (niet arm’s length).”⁽⁸¹⁾. De ruling voert aan dat die “overwinst” moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de NPBT die Capsugel, als “central entrepreneur”/ “economische principaal”, verwacht te behalen op grond van de residuele winstbenadering, zoals beschreven in de punten (85) tot en met (87); en ii) de NPBT die zij zou mogen verwachten te behalen zonder deel uit te maken van een groter geheel⁽⁸²⁾. Om de laatstgenoemde NPBT te kunnen bepalen, past de ruling de TNMM toe, maar deze keer met Capsugel als de geteste partij en zonder aan te geven welke verbonden transactie moet worden beprijsd, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstreden maatregelen vrijstellen van belasting als “overwinst”.
- (89) Anders dan in de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de ruling lijkt aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge of hetzelfde rendement op activa behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroepstransacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel⁽⁸³⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.
- (90) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is beprijsd⁽⁸⁴⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van Capsugel te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden beprijsd of die worden beprijsd.

⁽⁷⁹⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 worden de termen “central entrepreneur” en “economische principaal” niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁸⁰⁾ Ruling, paragraaf 81.2.

⁽⁸¹⁾ Ruling, paragraaf 76.1.

⁽⁸²⁾ Ruling, paragrafen 76.4 en 81.2.

⁽⁸³⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)].

⁽⁸⁴⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

- (91) De ruling stelt ook dat de winst die Capsugel zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest, kan worden bepaald door het “normale” rendement op activa te analyseren dat een derde zou kunnen verwachten te behalen op een soortgelijke investering als de investering door Capsugel in de IP van de Groep ⁽⁸⁵⁾. Deze analyse is echter uitgevoerd zonder rekening te houden met de door Capsugel met betrekking tot de IP verrichte functies, andere winstbronnen van Capsugel of andere functies en risico's die zij in het kader van haar wereldwijde activiteiten op zich heeft genomen. Evenmin geeft de analyse specifiek aan welke verbonden transactie moet worden beprijsd.
- (92) De ruling stelt voorts dat de vrijgestelde “overwinst” kan worden vergeleken met de aftrek van een notionele royalty door de “central entrepreneur” voor de beschikbaarheid van “industriële organisatie immateriële activa” ⁽⁸⁶⁾. De ruling geeft echter geen precieze definitie van de inhoud of vorm van dergelijke activa ⁽⁸⁷⁾. De Commissie merkt op dat de correcte manier om uit immateriële activa voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, als volgt is: i) dergelijke immateriële activa identificeren, substantiëren en naar behoren afbakenen; ii) een gedetailleerde analyse van de kenmerken en vergelijkbaarheidsfactoren rond de toepasselijke verbonden transacties waarbij dergelijke immateriële activa betrokken zijn, verrichten ⁽⁸⁸⁾, en iii) de prijzen voor die verbonden transacties aanpassen zodat de voorwaarden ervan in overeenstemming zijn met zakelijke transacties ⁽⁸⁹⁾. Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling identificeert geen concreet immaterieel actief dat door een verbonden groepsvennootschap aan Capsugel wordt overgedragen of ter beschikking wordt gesteld, laat staan transacties of regelingen waarbij een dergelijk actief betrokken is of de wijze waarop die transacties of regelingen volgens zakelijke voorwaarden moeten worden vergoed.
- (93) Met betrekking tot het argument in de ruling dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa ⁽⁹⁰⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan ⁽⁹¹⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen ⁽⁹²⁾.
- (94) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling neemt eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten ⁽⁹³⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door Capsugel gegenereerde winst ⁽⁹⁴⁾, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.

⁽⁸⁵⁾ Ruling, paragrafen 119 tot en met 123.

⁽⁸⁶⁾ Ruling, paragrafen 76.2 en 76.4.

⁽⁸⁷⁾ Paragraaf 80 van de ruling stelt dat deze immateriële activa voortvloeien uit “synergie-effecten”. Op dit argument wordt in het volgende punt ingegaan.

⁽⁸⁸⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 6.13 en 6.14, waarin wordt uitgelegd dat bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op immateriële activa de in dezelfde richtlijnen voorgeschreven methode moet worden toegepast, die onder meer identificatie van de onderliggende transacties en een gedetailleerde vergelijkbaarheidsanalyse omvat.

⁽⁸⁹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 6.1, waarin wordt uitgelegd dat moet worden getracht vast te stellen “whether the conditions made or imposed in transactions between associated enterprises involving intangible property reflect arm's length transactions”. [“of de voorwaarden die tussen verbonden ondernemingen worden overeengekomen of opgelegd met betrekking tot immateriële activa in overeenstemming zijn met zakelijke transacties” (vertaling Commissie)]

⁽⁹⁰⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁹¹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁹²⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁹³⁾ Sommige synergie-effecten en schaalvoordelen worden in de ruling op het niveau van de Groep gekwantificeerd; die kwantificering wordt echter niet gebruikt en er wordt niet naar verwezen om de overwinst te bepalen, en de ruling verklaart evenmin hoeveel van deze voordelen daadwerkelijk aan Capsugel toekomen in het kader van het “central entrepreneur”-model of “economische principaal”-model.

⁽⁹⁴⁾ Deze door Capsugel behaalde winst bestaat uit i) de residuele winst in het kader van haar op basis van de TNMM vergoede intragroepstransacties en ii) de in het kader van intragroepstransacties met Capsugel US en de volwaardige fabrikanten van de Groep ontvangen royalty's.

- (95) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan⁽⁹⁵⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd⁽⁹⁶⁾.
- (96) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (83), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Capsugel om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.
- (c) De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van Capsugel leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen
- (97) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (66) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld⁽⁹⁷⁾.
- (98) In punt (74) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (75), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.
- (99) De voorlopige conclusie van de punten (80) tot en met (96) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Capsugel, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door Capsugel een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.
- 4.5.3.2. *Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen*
- (100) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (68) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen Capsugel selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (89) heeft betwist.
- (101) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door Capsugel toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.

⁽⁹⁵⁾ Ruling, paragraaf 133.

⁽⁹⁶⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (93)).

⁽⁹⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

- (102) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Capsugel selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁹⁸⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (103) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Capsugel selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortvloeiende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (104) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Capsugel selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van Capsugel tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (88). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortvloeiende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (105) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen Capsugel selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. Objectieve rechtvaardiging

- (106) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁽⁹⁹⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁽¹⁰⁰⁾.
- (107) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Capsugel, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.

⁽⁹⁸⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten. Dit wordt bevestigd in paragraaf 85 van de ruling, waarin het volgende wordt gesteld: “[...] Hoewel de historische Belgische activiteiten ook profiteren van synergie-effecten als gevolg van de herstructurering, [...] wordt geen vrijstelling gevraagd op de overwinsten gerelateerd aan de historische activiteit van Capsugel Belgium NV. De aanvrager heeft immers begrepen dat principieel op bestaande activiteiten geen toepassing kan worden gemaakt van de vrijstelling op grond van artikel 185, § 2, b WIB 92.”

⁽⁹⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽¹⁰⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

- (108) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁽¹⁰¹⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (109) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (80) en met (83), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van Capsugel dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.
- (110) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (84) tot en met (96), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Capsugel en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (111) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (112) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigden van die steun

- (113) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan Capsugel staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (114) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.”⁽¹⁰²⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁽¹⁰³⁾.
- (115) In dit geval is Capsugel deel van de Groep. Bovendien stelt de ruling dat het de Groep was die besloot om een “central entrepreneur” / “economische principaal”-model op te zetten, met Capsugel als “global entrepreneur” / “economische principaal”, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.

⁽¹⁰¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

⁽¹⁰²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽¹⁰³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

- (116) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert ⁽¹⁰⁴⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Capsugel-groep, naast Capsugel, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (117) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting) ⁽¹⁰⁵⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting) ⁽¹⁰⁶⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (118) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (119) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt ⁽¹⁰⁷⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt ⁽¹⁰⁸⁾. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU ⁽¹⁰⁹⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (120) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan Capsugel en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (121) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden ⁽¹¹⁰⁾.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de ruling inzake “overwinst” die door België aan Capsugel Belgium NV is afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die ruling zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

⁽¹⁰⁴⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”.

⁽¹⁰⁵⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽¹⁰⁶⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU. Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

⁽¹⁰⁷⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽¹⁰⁸⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽¹⁰⁹⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

⁽¹¹⁰⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

- de jaarrekeningen van Capsugel Belgium NV voor de jaren waarin de ruling door die onderneming werd gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van Capsugel Belgium NV over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde ruling vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de ruling;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53987 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von Kinopolis****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/24)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussel
BELGIQUE/BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahme, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist

2012 erteilten die belgischen Steuerbehörden dem belgischen Unternehmen Kinopolis Group NV (im Folgenden „Kinopolis“) für die Steuerjahre 2012 bis 2016 einen Steuervorbescheid hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieses Steuervorbescheids wurde Kinopolis für den Teil seines Nettogewinns vor Steuern, den das Unternehmen eigenen Angaben zufolge aufgrund von Synergien und Skaleneffekten als „Gewinnüberschuss“ erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Der Steuervorbescheid stützt sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahme

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahme nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahme Kinopolis einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschafft, da die Nettofinanzposition des Unternehmens durch eine Einzelmaßnahme verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahme Kinopolis einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschafft, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie Kinopolis im Rahmen der Maßnahme eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird dem Unternehmen mit der Maßnahme im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit der Maßnahme Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von Kinopolis durch die Maßnahme verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird Kinopolis gegenüber allen anderen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahme eine Besserstellung von Kinopolis bewirkt, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahme und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahme erstellten jährlichen Steuererklärungen von Kinopolis akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV zugunsten von Kinopolis Group NV und der Kinopolis-Gruppe darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahme für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnte. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'un ordre de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. Le groupe Kinopolis NV («Kinopolis») a bénéficié d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont récupéré les impôts impayés auprès de Kinopolis.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» octroyées par la Belgique de 2004 à 2014, y compris celle octroyée à Kinopolis, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) Kinopolis est basée à Laeken, en Belgique, et fait partie du groupe Kinopolis («le Groupe»), un exploitant international de complexes cinématographiques en Europe.
- (6) En 2010, le Groupe exploitait 22 complexes cinématographiques en Belgique, en France, en Espagne et en Suisse, accueillant plus de 22 millions de visiteurs, et son chiffre d'affaires s'élevait à 293,2 millions d'EUR. En 2010, le Groupe employait 1 375 salariés ⁽³⁾.

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part de la décision anticipée décrite ci-dessous et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par Kinopolis sur la base de cette décision anticipée, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à Kinopolis.

— Le 7 mars 2012, Kinopolis a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2016 (la «décision anticipée») ⁽⁴⁾. Dans la décision anticipée, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que [60-80] % du bénéfice net avant impôt (en anglais *net profit before taxes* ou «NPBT») réalisé par Kinopolis pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»)

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Toutes les données proviennent de la décision anticipée telle que définie au considérant (7).

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2012.038 du 7 mars 2012, adressée à Kinopolis.

2.2.1. L'opération pour laquelle la décision anticipée a été demandée

- (8) La décision anticipée décrit le projet du groupe de mettre en œuvre un nouveau modèle d'entreprise visant à faire de Kinopolis en Belgique le fournisseur central de ce que la décision anticipée qualifie de «concept Kinopolis». Dans ce rôle et dans cette fonction, Kinopolis agira en tant qu'entité centrale au sein du Groupe, responsable de la gestion centrale du Groupe à l'échelle mondiale. À ce titre, Kinopolis exercera une fonction stratégique mondiale concernant le développement et la maintenance du «concept Kinopolis», et se chargera notamment d'améliorer en permanence l'expérience client et la projection des films et de fournir des solutions intégrées et standardisées pour ses salles de cinéma. En outre, Kinopolis sera chargée de la politique des ressources humaines du Groupe (recrutement, gestion des talents au moyen d'un système de primes, formations), des ventes, de la gestion des performances du personnel et du développement des produits ⁽⁵⁾.

2.2.2. Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer

- (9) La décision anticipée valide la fixation des prix des transactions intragroupe entre Kinopolis et les autres entités du Groupe dans le cadre du modèle fondé sur le «concept Kinopolis» ⁽⁶⁾. Plus précisément, la décision anticipée valide:
- le fait que, dans le modèle fondé sur le «concept Kinopolis», Kinopolis soit responsable des fonctions les plus importantes et supporte le plus de risques, tandis que les autres entités du Groupe n'exécutent que des fonctions de routine au profit de Kinopolis;
 - l'utilisation de la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN») pour la rémunération des transactions de Kinopolis avec les autres entités du Groupe, aux fins de laquelle ces entités sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. Les résultats de cette MTMN sont fondés sur une étude des prix de transfert indiquant qu'une rémunération des autres entités du Groupe est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si ces entités réalisent une marge d'exploitation de [5-10] % (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal à [5-10] % des ventes/recettes).
- (10) La décision anticipée affirme que la mise en place du modèle fondé sur le «concept Kinopolis» entraînera des synergies et d'autres économies d'échelle, qui profiteront à l'ensemble du Groupe. Elle estime que *«la centralisation [...], qui a déjà été partiellement mise en œuvre mais qui devra faire l'objet d'investissements supplémentaires à l'avenir, permet à Kinopolis d'exploiter un certain nombre de synergies»* ⁽⁷⁾. Elle explique en outre qu'*«étant donné que dans le nouveau modèle d'entreprise, Kinopolis sera l'entité la plus importante dans laquelle le savoir-faire sera consolidé, c'est celle-ci qui tirera un avantage de ces synergies et vers laquelle les bénéfices consolidés du groupe découlant de ces synergies afflueront»*. La décision anticipée soutient par ailleurs que *«les avantages dont bénéficie Kinopolis à la suite de l'introduction du nouveau modèle constituent un bénéfice tiré de relations entre parties liées qui n'aurait pas profité à Kinopolis si celle-ci avait été une société indépendante.»* ⁽⁸⁾ La décision anticipée considère donc que ces avantages constituent des «bénéfices excédentaires».
- (11) La décision anticipée considère que les «bénéfices excédentaires» comptabilisés susmentionnés, c'est-à-dire les bénéfices imputables aux synergies et aux économies d'échelle, peuvent être calculés comme la différence entre:
- (i) le bénéfice que Kinopolis va réellement générer et enregistrer dans ses comptes annuels; et
 - (ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» pour tenir compte des fonctions de Kinopolis en lien avec le «concept Kinopolis».

Le montant visé au point i) représente le bénéfice résiduel de Kinopolis, c'est-à-dire le chiffre d'affaires total duquel sont déduites la rémunération de pleine concurrence pour les autres entités du Groupe, ainsi que les dépenses d'exploitation propres de Kinopolis ⁽⁹⁾. Le montant visé au point ii) est déterminé en appliquant la même analyse des prix de transfert utilisant la MTMN, mais cette fois en prenant Kinopolis comme partie testée la moins complexe; il en résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» est évalué — à l'instar de celui des autres entités du Groupe — à une marge d'exploitation de [5-10] % (c'est-à-dire que son bénéfice d'exploitation devrait aussi être égal à [5-10] % des ventes/recettes) ⁽¹⁰⁾.

⁽⁵⁾ Décision anticipée, points 33, 34, 38, 39 et 40.

⁽⁶⁾ Décision anticipée, points 88 à 92.

⁽⁷⁾ Décision anticipée, point 73.

⁽⁸⁾ Décision anticipée, points 97 et 98.

⁽⁹⁾ Décision anticipée, section IV. C.

⁽¹⁰⁾ Décision anticipée, section IV. D.

- (12) En se fondant sur les montants prévisionnels du Groupe pour les années 2012 à 2016, la décision anticipée fixe les «bénéfices excédentaires» annuels que Kinopolis est autorisée à exonérer à [60-80] % de son NPBT annuel réalisé pendant ces années.
- (13) La décision anticipée justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ⁽¹¹⁾. Elle renvoie ensuite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable ⁽¹²⁾.
- (14) La décision anticipée déclare que Kinopolis est autorisée à exonérer un montant équivalant à [60-80] % de son NPBT annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique pendant une période de cinq ans, avec la possibilité d'une nouvelle prolongation de cinq ans ⁽¹³⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (15) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (16) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de «toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci», et de «tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels».
- (17) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (18) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

- (19) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽¹⁴⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:
- «[...], pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:
- a) lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société;

⁽¹¹⁾ Décision anticipée, point 99.

⁽¹²⁾ Décision anticipée, point 102.

⁽¹³⁾ Décision anticipée, points 104 à 107.

⁽¹⁴⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

- b) lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée.

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

- (20) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).
- (21) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (22) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2°, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (23) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR⁽¹⁵⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune»⁽¹⁶⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement»⁽¹⁷⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite⁽¹⁸⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (24) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (25) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (26) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée⁽¹⁹⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.

⁽¹⁵⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁶⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽¹⁷⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽¹⁸⁾ Ibidem, p. 5-6. «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

⁽¹⁹⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

- (27) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (28) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif) ⁽²⁰⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

2.3.1.4. *Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»*

- (29) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005 ⁽²¹⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.
- (30) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale ⁽²²⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (31) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (32) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées ⁽²³⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. *La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale*

- (33) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts ⁽²⁴⁾.
- (34) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

⁽²⁰⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays».

⁽²¹⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²²⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du mercredi 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²³⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du mardi 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁴⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

- (35) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (36) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées⁽²⁵⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

2.3.2. *Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert*

2.3.2.1. *Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*

- (37) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert») ⁽²⁶⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (38) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.
- (39) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes⁽²⁷⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence⁽²⁸⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (40) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.

⁽²⁵⁾ Voir la note de bas de page n° 14.

⁽²⁶⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

⁽²⁷⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽²⁸⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

- (41) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus⁽²⁹⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition internationale par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (42) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

- (43) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017⁽³⁰⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie⁽³¹⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe⁽³²⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (44) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (45) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.
- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résidant sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable⁽³³⁾.
 - L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant⁽³⁴⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même

⁽²⁹⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³⁰⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³¹⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³²⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³³⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽³⁴⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif⁽³⁵⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.

- (46) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence⁽³⁶⁾.
- (47) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre.⁽³⁷⁾
- (48) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés⁽³⁸⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine»⁽³⁹⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.

⁽³⁵⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽³⁶⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»

⁽³⁷⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs).» Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁽³⁸⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés) par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.» Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions.» Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁹⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

- (49) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée) ⁽⁴⁰⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (50) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (51) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (52) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.
- (53) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (54) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (55) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁴¹⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (56) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. Kinopolis, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.

⁽⁴⁰⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽⁴¹⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

- (57) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁴²⁾. La décision anticipée a permis à Kinopolis d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès de Kinopolis en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (58) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, Kinopolis fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. Kinopolis est responsable de la conduite des activités du Groupe au niveau mondial. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur de Kinopolis est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁴³⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (59) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes ⁽⁴⁴⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent Kinopolis de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère Kinopolis d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence ⁽⁴⁵⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

4.5. Avantage sélectif

- (60) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État ⁽⁴⁶⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à Kinopolis parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (61) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise ⁽⁴⁷⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même ⁽⁴⁸⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû ⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴²⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁴³⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

⁽⁴⁴⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁴⁵⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

⁽⁴⁶⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁴⁷⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁴⁸⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁴⁹⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

- (62) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Kinopolis en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par valider les prix fixés pour les transactions intragroupe conclues entre Kinopolis et ses contreparties étrangères associées au sein du Groupe. Cette fixation des prix de transfert, qui se fonde sur la MTMN, a pour effet que ces contreparties se voient attribuer une rémunération pour leurs fonctions prétendument de routine qui équivaut à une marge d'exploitation ou à une marge nette sur coûts, tandis que le bénéfice résiduel généré par les transactions intragroupe susmentionnées est attribué à Kinopolis. Ce bénéfice résiduel est ensuite enregistré dans les comptes annuels de Kinopolis et fournit la base de son NPBT.
- (63) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} septembre 2011 au 31 août 2016, Kinopolis a été autorisée à exonérer une partie de son NPBT de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». Kinopolis n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices de Kinopolis, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Kinopolis, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

4.5.2. *Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle*

- (64) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à Kinopolis au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁵⁰⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁵¹⁾.
- (65) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».
- (66) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à Kinopolis un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. *Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Kinopolis par rapport à des entreprises comparables*

- (67) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁵²⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁵³⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Kinopolis par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (68) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur de Kinopolis par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».

⁽⁵⁰⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁵¹⁾ Ibidem.

⁽⁵²⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁵³⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

- (69) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur de Kinopolis étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

4.5.3.1. *Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR*

- (70) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables⁽⁵⁴⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée⁽⁵⁵⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.
- (71) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujéti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition)⁽⁵⁶⁾.
- (72) Les mesures contestées permettent à Kinopolis d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (73) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (17), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que «sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable»⁽⁵⁷⁾.
- (74) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (*des prix de transfert*).

⁽⁵⁴⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁵⁵⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU: C:2018:505, point 88: «L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁵⁶⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

⁽⁵⁷⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, n° 100, & RCJB, 2000, p. 525): «sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable».

- l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (des prix de transfert).
- (75) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁵⁸⁾.
- (76) Ainsi qu'il ressort du considérant (19), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme Kinopolis) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
- (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (77) Aux considérants (78) à (93), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à Kinopolis au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Kinopolis, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.
- (a) Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère
- (78) En premier lieu, rien n'indique, dans la décision anticipée, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par Kinopolis ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. La décision anticipée accorde l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. La décision anticipée n'identifie même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que cette décision considère comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (79) Le point 102 de la décision anticipée s'appuie, par contre, sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour Kinopolis.
- (80) L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés «sont également repris dans les bénéfices d'une autre société». L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (81) Étant donné que la décision anticipée autorise Kinopolis à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable de Kinopolis pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

⁽⁵⁸⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littéra b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] A cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.»

(b) Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Kinopolis et des contreparties associées étrangères.

- (82) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Kinopolis, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Kinopolis et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.
- (83) Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par valider la fixation des prix des transactions intragroupe de Kinopolis avec d'autres sociétés du Groupe⁽⁵⁹⁾. Pour ce faire, elle inclut des analyses des prix de transfert s'appuyant sur la MTMN, les autres sociétés du Groupe étant considérées comme la partie la moins complexe, et partant comme la partie testée à ces transactions. Ces analyses — qui ne relèvent pas de l'objet de la présente décision — permettent de déterminer une rémunération «de routine» de pleine concurrence pour ces sociétés. La conséquence logique de l'application de la MTMN aux autres sociétés du Groupe dans ces analyses est que tout bénéfice résiduel provenant de ces transactions contrôlées, une fois que ces sociétés ont obtenu une rémunération de pleine concurrence, revient à Kinopolis et est enregistré dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (84) Cette conséquence est non seulement logique, eu égard aux motifs sous-tendant l'application même de la MTMN, mais elle se justifie également d'un point de vue économique. L'entité la plus complexe du fait de ses contributions non courantes (c'est-à-dire uniques et de valeur) bénéficie du rendement excédentaire de ces transactions, mais supporte également le risque d'une perte dans le cas où l'ensemble des transactions considérées ne génère pas de rendement commercial. La notion de «bénéfice résiduel» est spécifique aux transactions et se réfère à la ou aux transactions contrôlées spécifiques considérées qui génèrent ce bénéfice. Le bénéfice résiduel est le bénéfice provenant d'un ensemble de transactions cumulées qui reste après que la partie la moins complexe (en tant que partie testée) a été rémunérée pour ses fonctions de routine par l'application de la MTMN. Par conséquent, étant donné que la MTMN a été choisie pour fixer le prix des transactions intragroupe de Kinopolis et que la décision anticipée accepte cette méthode, de même que la désignation de cette entité comme entité centrale au sein du «concept Kinopolis», le bénéfice résiduel tiré de ces transactions constitue son bénéfice de pleine concurrence et est enregistré en tant que tel dans sa comptabilité.
- (85) Néanmoins, la décision anticipée soutient qu'en raison du modèle d'entreprise mis en place par le Groupe, Kinopolis, en tant qu'entité centrale⁽⁶⁰⁾, générera des «bénéfices excédentaires» sous la forme de synergies et d'économies d'échelle⁽⁶¹⁾. La décision anticipée affirme que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR «constitue la base juridique permettant d'octroyer une correction fiscale unilatérale des bénéfices qu'une société belge n'aurait pas pu générer si elle n'avait pas pris part à des relations commerciales entre sociétés associées. Sur la base de cette disposition fiscale, l'administration fiscale belge peut en effet émettre une décision anticipée permettant aux sociétés belges d'exonérer de leur revenu imposable le bénéfice qu'une société (ou un établissement stable) belge n'aurait pas obtenu si elle avait été une société indépendante, c'est-à-dire si elle n'avait pas fait partie d'un groupe international.»⁽⁶²⁾ La décision anticipée indique en outre: «La raison d'être de cette disposition fiscale est que si la société belge était une société indépendante, sa structure de coûts serait en principe différente et son bénéfice aurait pu être inférieur. Il est aussi possible que la société belge, en tant que membre d'un groupe multinational, ait tiré un avantage direct ou indirect d'actifs incorporels dont elle n'aurait pas disposé si elle avait été une société indépendante. Les «bénéfices excédentaires» — ou «overwinst» en néerlandais — peuvent être obtenus au moyen de synergies de groupe, dénommées également «caractéristiques organisationnelles d'une société» (ou «caractéristiques d'une société en situation de continuité d'exploitation»). [...]»⁽⁶³⁾. En dernier lieu, la décision anticipée affirme que «[s]ur la base du principe de pleine concurrence reconnu au niveau international, une différence de bénéfice par rapport à une société indépendante ne peut être accordée à une société belge.»⁽⁶⁴⁾

⁽⁵⁹⁾ Décision anticipée, section IV. C.

⁽⁶⁰⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme «entité centrale». Le paragraphe 9.2 de ces principes introduit le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonnier pour le donneur d'ordre mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁶¹⁾ Décision anticipée, point 97.

⁽⁶²⁾ Décision anticipée, point 70.

⁽⁶³⁾ Décision anticipée, point 75.

⁽⁶⁴⁾ Décision anticipée, point 72.

- (86) Selon la décision anticipée, ce «bénéfice excédentaire» doit être déterminé comme la différence entre: i) le NPBT que Kinopolis, en tant qu'«entité centrale» dans le cadre du nouveau modèle d'entreprise, devrait générer suivant l'approche fondée sur les bénéfices résiduels décrite au considérant (83); et ii) le NPBT qu'elle devrait générer si elle était indépendante du Groupe auquel elle appartient ⁽⁶⁵⁾. Pour déterminer ce dernier, la décision anticipée applique la MTMN une deuxième fois, mais cette fois avec Kinopolis comme partie testée et sans identifier une quelconque transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».
- (87) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décision anticipée semble affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application ⁽⁶⁶⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.
- (88) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices *«[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques»*. Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué ⁽⁶⁷⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable de Kinopolis, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (89) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels ⁽⁶⁸⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent ⁽⁶⁹⁾; ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux ⁽⁷⁰⁾.

⁽⁶⁵⁾ Décision anticipée, point 98.

⁽⁶⁶⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: *«Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.»* Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: *«L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]»*.

⁽⁶⁷⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁶⁸⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁶⁹⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁷⁰⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

- (90) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la réorganisation d'entreprise prévue, sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité du Groupe ⁽⁷¹⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par Kinopolis, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (91) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée ⁽⁷²⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés ⁽⁷³⁾.
- (92) En tout état de cause, même si la réorganisation prévue devait engendrer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle et même si les actions concertées et délibérées, les sociétés du groupe qui exécutent ces actions et les transactions contrôlées entre ces parties du groupe avaient été correctement identifiées (ce qui n'est pas le cas), la décision anticipée semble indiquer que ces bénéfices devraient être (ré)attribués à Kinopolis. Plus précisément, la décision anticipée énonce ce qui suit: «la centralisation décrite ci-dessus, qui a déjà été partiellement mise en œuvre mais qui devra faire l'objet d'investissements supplémentaires à l'avenir, fait en sorte que Kinopolis puisse exploiter un certain nombre de synergies. [...] Il importe de souligner que ces synergies résultent, dans une large mesure, des services fournis par Kinopolis» ⁽⁷⁴⁾. Cela indique que toute rentabilité supplémentaire engendrée par la réorganisation du Groupe découle des contributions de Kinopolis en Belgique et a donc été enregistrée à juste titre dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (93) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (81), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable de Kinopolis pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Kinopolis entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*
- (94) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (64) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée ⁽⁷⁵⁾.
- (95) Au considérant (72), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (73), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (96) Aux considérants (78) à (93), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Kinopolis, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à Kinopolis une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en

⁽⁷¹⁾ Par exemple, la décision anticipée n'indique pas quelles dépenses seraient réduites, ni quelles économies de coûts pourraient être générées, pas plus qu'elle n'indique comment les revenus seraient augmentés.

⁽⁷²⁾ Décision anticipée, point 99.

⁽⁷³⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (89)].

⁽⁷⁴⁾ Décision anticipée, points 72 et 73.

⁽⁷⁵⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

4.5.3.2. *Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt*

- (97) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (66) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent Kinopolis de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (87).
- (98) En effet, en permettant à Kinopolis d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (99) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Kinopolis de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽⁷⁶⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (100) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Kinopolis de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (101) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Kinopolis de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable de Kinopolis à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (84). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (102) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Kinopolis de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (103) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont

⁽⁷⁶⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

nécessaires à la réalisation de ces objectifs ⁽⁷⁷⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur ⁽⁷⁸⁾.

- (104) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de Kinopolis, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (105) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés ⁽⁷⁹⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (106) Premièrement, comme expliqué aux considérants (78) à (81), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable de Kinopolis qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.
- (107) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (82) à (93), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Kinopolis et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (108) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (109) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (110) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à Kinopolis sous la forme d'une exonération fiscale.

⁽⁷⁷⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁷⁸⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

⁽⁷⁹⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 52.

- (111) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales»⁽⁸⁰⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels⁽⁸¹⁾.
- (112) En l'espèce, Kinopolis fait partie du Groupe. En outre, la Commission part du principe que c'est le Groupe qui a décidé de mettre en place un modèle de «concept Kinopolis», avec Kinopolis en tant qu'«entité centrale», en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (113) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées⁽⁸²⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le Groupe, en plus de Kinopolis, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.7. Illégalité de l'aide

- (114) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification)⁽⁸³⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension)⁽⁸⁴⁾. L'article 1^{er}, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (115) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (116) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE⁽⁸⁵⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE⁽⁸⁶⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide⁽⁸⁷⁾.
- (117) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à Kinopolis et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.

⁽⁸⁰⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽⁸¹⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrel Production SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

⁽⁸²⁾ Voir, par analogie, l'affaire C-323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: *Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges. [...]*

⁽⁸³⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽⁸⁴⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽⁸⁵⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽⁸⁶⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽⁸⁷⁾ Affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

- (118) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question ⁽⁸⁸⁾.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que la décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» accordée au groupe Kinopolis NV par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de cette décision anticipée ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels du groupe Kinopolis NV relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur la décision anticipée pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés du groupe Kinopolis NV pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par la décision anticipée susmentionnée ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés à la décision anticipée ou présentés en lien avec celles-ci;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au *Journal officiel de l'Union européenne*. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du *Journal officiel de l'Union européenne*, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

⁽⁸⁸⁾ Affaire T-308/11, Eurallumina/Commission, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016")⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Kinopolis Group NV ("Kinopolis") ontving een ruling inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigden in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van Kinopolis teruggevorderd.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie")⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de ruling die aan Kinopolis is afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigden van de omstreden maatregelen

- (5) Kinopolis is gevestigd in Laken, België, en maakt deel uit van de Kinopolis Group ("de Groep"), een internationale exploitant van bioscoopcomplexen in Europa.
- (6) In 2010 exploiteerde de Groep 22 bioscoopcomplexen in België, Frankrijk, Spanje en Zwitserland, met meer dan 22 miljoen bezoekers en een jaarlijkse omzet van EUR 293,2 miljoen. De Groep stelde in 2010 1 375 mensen tewerk⁽³⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde ruling en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van Kinopolis die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan Kinopolis een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend.

— Op 7 maart 2012 heeft Kinopolis een ruling inzake "overwinst" verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie, die de periode van vijf jaar van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2016 bestrijkt ("de ruling")⁽⁴⁾. In de ruling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen ("de Rulingcommissie") beslist dat [60-80] % van de nettowinst vóór belastingen (Net Profit Before Taxes, afgekort NPBT) van Kinopolis op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ("WIB 92") in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als "overwinst" (ook "excessieve winst" genoemd).

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Alle gegevens komen uit de ruling, zoals gedefinieerd in punt (7).

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2012.038 van 7 maart 2012, gericht aan Kinopolis.

2.2.1. De verrichting waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) De ruling beschrijft het voornemen van de Groep om een nieuw bedrijfsmodel te implementeren waarbij Kinopolis in België wordt omgevormd tot centrale aanstuurder van wat de ruling het “Kinopolis-concept” noemt. Daarbij fungeert Kinopolis als centrale entiteit binnen de Groep, die verantwoordelijk is voor het centrale beheer van de Groep als geheel. In die hoedanigheid zal Kinopolis een algemene strategische rol vervullen in de ontwikkeling en handhaving van het “Kinopolis-concept”, waaronder de continue verbetering van de “customer experience” en de filmvertoning, alsmede de ontwikkeling van geïntegreerde en gestandaardiseerde oplossingen voor de bioscopen. Daarnaast zal Kinopolis ook verantwoordelijk zijn voor het formuleren van het HR-beleid van de Groep (rekrutering, bonusplannen, talent management, training), sales en performance management van de operaties, en productontwikkeling ⁽⁵⁾.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “overwinst”

- (9) De ruling valideert de beprijzing van intragroepstransacties tussen Kinopolis en andere entiteiten van de Groep binnen het “Kinopolis-concept”-model ⁽⁶⁾. De ruling valideert met name het volgende:
- het feit dat Kinopolis in het “Kinopolis-concept”-model verantwoordelijk is voor de belangrijkste functies en de meeste risico's draagt, terwijl de andere entiteiten van de Groep routinefuncties uitoefenen ten behoeve van Kinopolis;
 - het gebruik van de Transactional Net Margin Method (“TNMM”) voor de vergoeding van de transacties tussen Kinopolis en de andere entiteiten van de Groep, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. De resultaten van die TNMM zijn gebaseerd op een verrekenprijsstudie die aangeeft dat een vergoeding van de andere entiteiten van de Groep zakelijk wordt geacht indien een operationele marge van [5-10] % wordt gemaakt door de andere entiteiten (d.w.z. [5-10] % van de omzet/inkomsten).
- (10) De ruling stelt dat de invoering van het “Kinopolis-concept”-model zal leiden tot synergie-effecten en andere schaalvoordelen waarvan de Groep als geheel zal profiteren. De ruling stelt dat “[d]e [...] centralisatie, die al gedeeltelijk gerealiseerd is maar waarvoor ook nog altijd in de toekomst verder geïnvesteerd zal moeten worden, maakt dat KGNV een aantal synergieën in haar voordeel kan laten werken” ⁽⁷⁾. Daarnaast stelt de ruling: “Aangezien in het nieuwe model Kinopolis de belangrijkste entiteit is waarin de knowhow samengebracht is, zal het ook deze zelfde vennootschap zijn die deze synergieën in haar voordeel zal kunnen laten werken en waarnaar de geconsolideerde groepswinsten die uit deze synergieën voortvloeien zullen stromen.” Verder stelt de ruling dat “de voordelen die na de invoering van het nieuwe model voor KGNV beschikbaar worden gemaakt een winst vormen die voortvloeit uit handelsbetrekkingen tussen verbonden partijen, die niet naar KGNV zou gaan indien KGNV een onafhankelijke onderneming was” ⁽⁸⁾. De ruling beschouwt deze winst daarom als “overwinst”.
- (11) De ruling stelt vervolgens dat de bovengenoemde “overwinst”, d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergie-effecten en schaalvoordelen, kan worden vastgesteld als het verschil tussen:
- (i) de winst die Kinopolis daadwerkelijk zal genereren en in haar jaarrekening zal opnemen, en
 - (ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke winst voor de functies van Kinopolis binnen het “Kinopolis-concept”.
- Het bedrag onder i) vertegenwoordigt de residuele winst van Kinopolis, d.w.z. de totale omzet waarop de zakelijke vergoeding voor de andere entiteiten van de Groep en de eigen operationele kosten van Kinopolis in mindering zijn gebracht ⁽⁹⁾. Het bedrag onder ii) wordt bepaald op grond van dezelfde verrekenprijsanalyse waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, maar deze keer met Kinopolis als de minst complexe, geteste partij, als gevolg waarvan haar vermeende “aangepaste” zakelijke winst — net als die van de andere entiteiten van de Groep — wordt gebenchmarkt op een operationele marge van [5-10] % (d.w.z. haar operationele winst zou gelijk moeten zijn aan [5-10] % van de omzet/inkomsten) ⁽¹⁰⁾.
- (12) Op basis van de gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2012 tot en met 2016 wordt in de ruling bepaald dat de jaarlijkse “overwinst” die Kinopolis mag vrijstellen, [60-80] % bedraagt van haar jaarlijkse NPBT in die jaren.
- (13) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van “overwinst” door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 ⁽¹¹⁾. Zij verwijst vervolgens naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de “excessieve winst” in de winst moet worden opgenomen ⁽¹²⁾.

⁽⁵⁾ Ruling, paragrafen 33, 34, 38, 39 en 40.

⁽⁶⁾ Ruling, paragrafen 88 tot en met 92.

⁽⁷⁾ Ruling, paragraaf 73.

⁽⁸⁾ Ruling, paragrafen 97 en 98.

⁽⁹⁾ Ruling, punt IV.C.

⁽¹⁰⁾ Ruling, punt IV.D.

⁽¹¹⁾ Ruling, paragraaf 99.

⁽¹²⁾ Ruling, paragraaf 102.

- (14) De ruling verklaart dat Kinopolis een bedrag gelijk aan [60-80] % van haar jaarlijkse NPBT voor een periode van vijf jaar in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen, met de mogelijkheid van verlenging voor een additionele periode van vijf jaar ⁽¹³⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (15) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (16) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (17) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (18) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92

- (19) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽¹⁴⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

⁽¹³⁾ Ruling, paragrafen 104 tot en met 107.

⁽¹⁴⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

- (20) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling ("het OESO-modelbelastingverdrag"). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast ("dubbelbelastingverdrag").
- (21) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen ("EU-Arbitrageverdrag") of van een dubbelbelastingverdrag.
- (22) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijsregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetenen vennootschappen.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (23) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 ("de memorie van toelichting") geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92⁽¹⁵⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 "gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen"⁽¹⁶⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat "[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[s]luit bij de internationaal aanvaarde norm"⁽¹⁷⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist⁽¹⁸⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (24) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (25) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als "multinationale groep van verbonden ondernemingen" geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (26) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ("de circulaire"), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing⁽¹⁹⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (27) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.

⁽¹⁵⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁶⁾ Ibid., blz. 7: "Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm's length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen."

⁽¹⁷⁾ Ibid., blz. 9: "Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm."

⁽¹⁸⁾ Ibid., blz. 5-6: "Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt."

⁽¹⁹⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

- (28) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing⁽²⁰⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

2.3.1.4. *De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”*

- (29) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005⁽²¹⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (30) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking⁽²²⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (31) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (32) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings⁽²³⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. *De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken*

- (33) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten⁽²⁴⁾.
- (34) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

⁽²⁰⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

⁽²¹⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²²⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²³⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁴⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

- (35) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (36) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings⁽²⁵⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (37) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling ("OESO") biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations⁽²⁶⁾ ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen"), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (38) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (39) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld⁽²⁷⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen⁽²⁸⁾. Dit wordt het "zakelijkheidsbeginsel" genoemd.
- (40) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.

⁽²⁵⁾ Zie voetnoot 14.

⁽²⁶⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017"). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010") en 1995 ("de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995").

⁽²⁷⁾ Zie paragraaf 6 van de "preface" (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽²⁸⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

- (41) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽²⁹⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (42) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

“The arm's length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (43) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽³⁰⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽³¹⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽³²⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (44) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (45) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:

— Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezetene belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽³³⁾.

⁽²⁹⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽³⁰⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³¹⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³²⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³³⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” [“[Indien] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)]

— Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezet is in de andere overeenkomstsluitende Staat⁽³⁴⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing⁽³⁵⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (46) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁽³⁶⁾.
- (47) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties⁽³⁷⁾.

⁽³⁴⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” [“Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

⁽³⁵⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽³⁶⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

⁽³⁷⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrente bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

- (48) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's⁽³⁸⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties” uitoefent⁽³⁹⁾, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.
- (49) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij)⁽⁴⁰⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (50) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (51) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (52) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (53) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (54) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

⁽³⁸⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁹⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

⁽⁴⁰⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (55) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁴¹⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (56) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft Kinopolis zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.
- (57) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd ⁽⁴²⁾. Dankzij de ruling mocht Kinopolis een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij Kinopolis. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (58) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt Kinopolis deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. Kinopolis is verantwoordelijk voor het mondiale leiderschap van de Groep. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van Kinopolis het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden ⁽⁴³⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (59) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen ⁽⁴⁴⁾. Voor zover de omstreden maatregelen Kinopolis ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen Kinopolis bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst ⁽⁴⁵⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

⁽⁴¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁴²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁴³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁴⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁴⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rouse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

4.5. Selectief voordeel

- (60) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁴⁶⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen Kinopolis een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

4.5.1. Voordeel

- (61) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁴⁷⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁴⁸⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁴⁹⁾.
- (62) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen Kinopolis een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (9), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties tussen Kinopolis en verbonden buitenlandse tegenpartijen van de Groep. Die verrekenprijs-exercitie, die is gebaseerd op de TNMM, leidt ertoe dat die tegenpartijen een vergoeding voor hun zogenoemde routinefuncties wordt toegekend die gelijk is aan een operationele marge of een netto cost-plus marge, terwijl de residuele winst van de bovengenoemde intragroepstransacties aan Kinopolis wordt toegewezen. Die residuele winst wordt vervolgens in de jaarrekening van Kinopolis opgenomen en vormt de basis voor haar EBIT.
- (63) Door de omstreden maatregelen mocht Kinopolis een deel van haar EBIT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 september 2011 tot en met 31 augustus 2016. Kinopolis mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van Kinopolis in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen Kinopolis een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard

- (64) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan Kinopolis is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁵⁰⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁵¹⁾.
- (65) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.

⁽⁴⁶⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

⁽⁴⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁴⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁴⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

⁽⁵⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁵¹⁾ Ibid.

- (66) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen Kinopolis een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

4.5.3. Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen Kinopolis ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen

- (67) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden⁽⁵²⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten⁽⁵³⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen Kinopolis bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (68) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen Kinopolis bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat Kinopolis daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (69) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen Kinopolis bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

4.5.3.1. Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe

- (70) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt⁽⁵⁴⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst⁽⁵⁵⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.
- (71) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven)⁽⁵⁶⁾.

⁽⁵²⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁵³⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

⁽⁵⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵⁵⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁽⁵⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

- (72) Door de omstreden maatregelen mag Kinopolis een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.
- (73) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (17), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt ⁽⁵⁷⁾.
- (74) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
- (75) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁵⁸⁾.
- (76) Zoals volgt uit punt (19), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals Kinopolis) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
 - (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (77) In de punten (78) tot en met (93) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan Kinopolis is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Kinopolis, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.

⁽⁵⁷⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

⁽⁵⁸⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het arm’s length principe, zodat de verwijzing naar het arm’s length principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder arm’s length principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

(a) *De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*

- (78) In de eerste plaats bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van Kinopolis wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.
- (79) In paragraaf 102 van de ruling wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals Kinopolis.
- (80) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (81) Aangezien de ruling Kinopolis toestaat een deel van de geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Kinopolis om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.

(b) *De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen Kinopolis en buitenlandse verbonden tegenpartijen*

- (82) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Kinopolis, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Kinopolis en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (83) Zoals uitgelegd in punt (9), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties van Kinopolis met andere vennootschappen van de Groep ⁽⁵⁹⁾. Dit gebeurt door het verrichten van verrekenprijsanalyses waarbij gebruik wordt gemaakt van de TNMM, met de andere vennootschappen van de Groep als de minst complexe en dus de geteste partijen bij die transacties. Het resultaat van die analyses — die niet het voorwerp van dit besluit vormen — is dat voor die vennootschappen een zakelijke “routine”-vergoeding wordt vastgesteld. Het logische gevolg van de toepassing van de TNMM in die analyses op de andere vennootschappen van de groep is dat de residuele winst die overblijft uit die verbonden transacties nadat die vennootschappen een zakelijke vergoeding hebben ontvangen, door Kinopolis wordt behaald en in haar jaarrekening wordt opgenomen als zakelijke winst.
- (84) Dat gevolg is niet alleen logisch, op basis van de achterliggende gedachte van de toepassing van de TNMM op zich, maar ook vanuit economisch perspectief. De meest complexe entiteit heeft op grond van haar niet-routinematige (d. w.z. unieke en waardevolle) bijdragen recht op het residuele rendement van die transacties, maar draagt ook het risico van een verlies ingeval de onderzochte gecombineerde transacties geen commercieel rendement genereren. Het begrip “residuele winst” is transactiespecifiek en verwijst naar de onderzochte specifieke verbonden transacties die winst genereren. De residuele winst is de winst die voortkomt uit een reeks gecombineerde transacties die overblijft nadat de minst complexe partij (als geteste partij) door de toepassing van de TNMM voor haar routinefuncties is vergoed. Aangezien de TNMM is gekozen om de intragroepstransacties van Kinopolis te beprijzen en aangezien de ruling die methode aanvaardt en aanvaardt dat die entiteit als centrale entiteit binnen het “Kinopolis-concept”-model wordt aangewezen, is bijgevolg de residuele winst uit die transacties haar zakelijke winst en wordt die winst als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.

⁽⁵⁹⁾ Ruling, punt IV.C.

- (85) Niettemin wordt in de ruling de redenering gevolgd dat vanwege het bedrijfsmodel dat door de Groep wordt ingevoerd, Kinopolis, als centrale entiteit ⁽⁶⁰⁾ “overwinst” zal genereren in de vorm van synergie-effecten en schaalvoordelen ⁽⁶¹⁾. Volgens de ruling levert artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 “een rechtsgrond voor de toekenning van een eenzijdige fiscale correctie voor winsten die een Belgische vennootschap niet zou kunnen hebben behaald had ze geen deel uitgemaakt van handelsbetrekkingen tussen verbonden partijen. Ingevolge die fiscale bepaling kan de Belgische belastingadministratie inderdaad eenzijdig een voorafgaande ruling toekennen zodat Belgische vennootschappen uit hun belastbare inkomsten die winsten mogen uitsluiten die niet door de Belgische vennootschap (of Belgische vestiging) zouden zijn behaald indien ze een onafhankelijke onderneming, dus geen onderdeel van een internationale groep, was geweest.” ⁽⁶²⁾ De ruling vervolgt: “De redenering van de fiscale bepaling is dat, indien de Belgische vennootschap een onafhankelijke onderneming was geweest, haar kostenstructuur in principe verschillend zou zijn geweest en haar winst lager zou kunnen zijn geweest. Bovendien is het mogelijk dat de Belgische vennootschap als onderdeel van een internationale groep rechtstreeks of onrechtstreeks voordeel haalt uit immateriële activa die in een situatie met een onafhankelijke onderneming niet beschikbaar zouden zijn geweest. ‘Excess profit’ — ook ‘overwinst’ genoemd — kan worden behaald door gebruikmaking van groepssynergieën of zogenoemde ‘corporate organizational attributes’ (of ‘going concern attributes’).” ⁽⁶³⁾ Ten slotte mag volgens de ruling “[o]p grond van het internationaal aanvaarde ‘arm’s length’-principe [...] een mogelijk winstverschil in vergelijking met een onafhankelijke onderneming niet worden toegerekend aan een Belgische vennootschap.” ⁽⁶⁴⁾
- (86) De ruling voert aan dat die “overwinst” moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de NPBT die Kinopolis, als centrale entiteit in het nieuwe bedrijfsmodel, verwacht te behalen op grond van de residuele winstbenadering, zoals beschreven in punt (83); en ii) de NPBT die zij zou mogen verwachten te behalen zonder deel uit te maken van een groter geheel ⁽⁶⁵⁾. Om de laatstgenoemde EBIT te kunnen bepalen, past de ruling de TNMM een tweede keer toe, maar deze keer met Kinopolis als de geteste partij en zonder aan te geven welke verbonden transactie moet worden beprijsd, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstrede maatregelen vrijstellen van belasting als “overwinst”.
- (87) Anders dan in de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de ruling lijkt aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroeps-transacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroeps-transacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel ⁽⁶⁶⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁶⁰⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “centrale entiteit” niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁶¹⁾ Ruling, paragraaf 97.

⁽⁶²⁾ Ruling, paragraaf 70.

⁽⁶³⁾ Ruling, paragraaf 75.

⁽⁶⁴⁾ Ruling, paragraaf 72.

⁽⁶⁵⁾ Ruling, paragraaf 98.

⁽⁶⁶⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroeps-transacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroeps-transacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)].

- (88) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is geprijsd ⁽⁶⁷⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van Kinopolis te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden geprijsd of die worden geprijsd.
- (89) Met betrekking tot het argument van de ruling dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa ⁽⁶⁸⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan ⁽⁶⁹⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen ⁽⁷⁰⁾.
- (90) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling neemt eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten ⁽⁷¹⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door Kinopolis gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (91) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan ⁽⁷²⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd ⁽⁷³⁾.
- (92) Zelfs als de geplande reorganisatie tot winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen zou leiden en zelfs als de doelbewuste gezamenlijke acties, de vennootschappen van de groep die die acties uitvoeren en de verbonden transacties tussen die partijen van de groep naar behoren waren vastgesteld (quod non), lijkt de ruling hoe dan ook erop te wijzen dat die winst aan Kinopolis zou moeten worden toegerekend. De ruling stelt met name het volgende: “De hierboven beschreven centralisatie, die al gedeeltelijk gerealiseerd is maar waarvoor ook nog altijd in de toekomst verder geïnvesteerd zal moeten worden, maakt dat Kinopolis een aantal synergieën in haar voordeel kan laten werken. [...] Het is belangrijk te benadrukken dat deze synergieën in grote mate het gevolg zijn van de diensten die Kinopolis [...] verleende” ⁽⁷⁴⁾. Dit wijst erop dat alle extra winstgevendheid die door de reorganisatie van de Groep wordt gecreëerd, voortvloeit uit bijdragen van Kinopolis in België en dus terecht in haar jaarrekening is opgenomen als zakelijke winst.

⁽⁶⁷⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁶⁸⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁶⁹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁷⁰⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁷¹⁾ In de ruling wordt bijvoorbeeld niet vastgesteld welke kosten zouden zijn verminderd noch welke kostenbesparingen zouden kunnen zijn verwezenlijkt en evenmin hoe inkomsten zouden zijn verhoogd.

⁽⁷²⁾ Ruling, paragraaf 99.

⁽⁷³⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (89)).

⁽⁷⁴⁾ Ruling, paragrafen 72 tot en met 73.

- (93) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (81), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Kinopolis om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.
- (c) *De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van Kinopolis leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen*
- (94) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (64) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld⁽⁷⁵⁾.
- (95) In punt (72) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (73), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.
- (96) De voorlopige conclusie van de punten (78) tot en met (93) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Kinopolis, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door Kinopolis een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

4.5.3.2. *Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen*

- (97) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (66) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen Kinopolis selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (87) heeft betwist.
- (98) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door Kinopolis toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (99) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Kinopolis selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁷⁶⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.

⁽⁷⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

⁽⁷⁶⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

- (100) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Kinopolis selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (101) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Kinopolis selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van Kinopolis tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (84). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (102) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen Kinopolis selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. *Objectieve rechtvaardiging*

- (103) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁽⁷⁷⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁽⁷⁸⁾.
- (104) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Kinopolis, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.
- (105) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁽⁷⁹⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (106) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (78) en met (81), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van Kinopolis dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die

⁽⁷⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁷⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

⁽⁷⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.

- (107) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (82) tot en met (93), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Kinopolis en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (108) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (109) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigden van die steun

- (110) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan Kinopolis staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (111) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.”⁽⁸⁰⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁽⁸¹⁾.
- (112) In dit geval is Kinopolis deel van de Groep. Bovendien neemt de Commissie aan dat het de Groep was die besloot om een “Kinopolis-concept”-model op te zetten, met Kinopolis als centrale entiteit, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (113) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert⁽⁸²⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Kinopolis-groep, naast Kinopolis, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

⁽⁸⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽⁸¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽⁸²⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstreckte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (114) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽⁸³⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽⁸⁴⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (115) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (116) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt⁽⁸⁵⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt⁽⁸⁶⁾. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU⁽⁸⁷⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (117) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan Kinopolis en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (118) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden⁽⁸⁸⁾.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de ruling inzake “overwinst” die door België aan Kinopolis Group NV is afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die ruling zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

- de jaarrekeningen van Kinopolis Group NV voor de jaren waarin de ruling door die onderneming werd gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van Kinopolis Group NV over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde ruling vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de ruling;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

⁽⁸³⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽⁸⁴⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU; Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

⁽⁸⁵⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽⁸⁶⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽⁸⁷⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

⁽⁸⁸⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53988 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von Zoetis (Pfizer Animal Health)****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/25)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussel
BELGIQUE/BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahme, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist

2012 erteilten die belgischen Steuerbehörden dem belgischen Unternehmen Pfizer Animal Health S.A., das dann in Zoetis S. A. umbenannt wurde, (im Folgenden „Zoetis“) für die Steuerjahre 2012 bis 2017 einen Steuervorbescheid hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieses Steuervorbescheids wurde Zoetis für den Teil seines Nettogewinns vor Steuern, den das Unternehmen eigenen Angaben zufolge aufgrund von Synergien und Skaleneffekten als „Gewinnüberschuss“ erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Der Steuervorbescheid stützt sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahme

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahme nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahme Zoetis einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschafft, da die Nettofinanzposition des Unternehmens durch eine Einzelmaßnahme verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahme Zoetis einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschafft, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie Zoetis im Rahmen der Maßnahme eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird dem Unternehmen mit der Maßnahme im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit der Maßnahme Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von Zoetis durch die Maßnahme verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird Zoetis gegenüber allen anderen körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahme eine Besserstellung von Zoetis bewirkt, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahme und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahme erstellten jährlichen Steuererklärungen von Zoetis akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV zugunsten von Zoetis und der Pfizer-Gruppe darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahme für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnte. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'une injonction de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. Pfizer Animal Health SA («PAH»), dont le nom a depuis été modifié en Zoetis Belgium SA («Zoetis», ci-après conjointement dénommées «PAH/Zoetis») a bénéficié d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont récupéré les impôts impayés auprès de PAH/Zoetis.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» octroyées par la Belgique entre 2004 et 2014, y compris celle octroyée à PAH/Zoetis, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) PAH/Zoetis est basée à Louvain-la-Neuve, en Belgique, et a été acquise en 1995 par Pfizer, ce qui l'a fait entrer dans le groupe Pfizer (le «Groupe»), le plus gros groupe pharmaceutique mondial. En 2011, le groupe Pfizer a généré approximativement 67 milliards d'USD de recettes et employait environ 103 700 personnes. Il exerçait des activités dans deux segments commerciaux principaux: le segment biopharmaceutique, d'une part, et d'autre part, les segments diversifiés, dont l'unité opérationnelle «santé animale», qui représentaient environ 11 % des recettes du groupe.
- (6) En 2011, PAH constituait le plus grand site de production de l'unité opérationnelle «santé animale» du groupe Pfizer et comptait 250 salariés ⁽³⁾. Les activités du groupe Pfizer dans le domaine de la santé animale ont été restructurées et sont devenues un groupe indépendant (le «groupe Zoetis») en 2013.

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part de la décision anticipée décrite ci-dessous et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par PAH/Zoetis sur la base de cette décision anticipée, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à PAH/Zoetis.

— Le 26 septembre 2012, PAH a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} décembre 2012 au 30 novembre 2017 (la «décision anticipée») ⁽⁴⁾. Dans la décision anticipée, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que [70-90] % du résultat net avant impôts (en anglais *net profit before tax* ou «NPBT») de PAH/Zoetis pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»)

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Toutes les données proviennent de la décision anticipée telle que définie au considérant (7).

⁽⁴⁾ Décision anticipée 2012.031 du 26 septembre 2012, adressée à PAH.

2.2.1. L'opération pour laquelle la décision anticipée a été demandée

- (8) La décision anticipée décrit le projet du groupe Pfizer de réorganiser ses activités dans le secteur de la santé animale. Il entendait centraliser, pour certaines zones, ses activités stratégiques en la matière au sein d'une structure donneuse d'ordre et mettre en œuvre une activité d'«entrepreneur global»/«entrepreneur central»/«Principal» ⁽⁵⁾ en Belgique pour le secteur «santé animale» (le «donneur d'ordre»). Dans le cadre de cette structure, PAH/Zoetis sera le donneur d'ordre pour le secteur «santé animale», responsable de la fabrication, de la logistique et de la chaîne d'approvisionnement pour une zone couvrant l'Europe, l'Afrique, le Moyen-Orient, le Canada et l'Amérique latine (ainsi que les importations et les exportations depuis et vers l'Asie/le Pacifique, les États-Unis et le Brésil) ⁽⁶⁾. PAH/Zoetis assumera également les fonctions de façonnier ou sous-traitant, de distributeur limité (en anglais *limited risk distributor*, «LRD») et de prestataire de services (par exemple pour des activités de recherche-développement en sous-traitance). PAH/Zoetis exercera potentiellement la fonction de centre de trésorerie, gèrera les activités (régionales) de recherche-développement et deviendra le (co)détenteur économique de la propriété intellectuelle du secteur «santé animale». PAH/Zoetis pourrait aussi devenir le titulaire des autorisations de mise sur le marché pour les marchés [...]. La restructuration devrait donner lieu à des investissements et à des recrutements supplémentaires en Belgique ⁽⁷⁾.

2.2.2. Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer

- (9) La décision anticipée décrit le rôle de PAH/Zoetis et les transactions intragroupe au sein de la nouvelle structure de «donneur d'ordre». Plus précisément, la décision anticipée affirme que:
- dans le cadre de la structure de «donneur d'ordre», PAH/Zoetis sera opérationnellement et fonctionnellement responsable des activités de PAH/Zoetis dans sa zone et exercera les fonctions de direction et de gestion dans les domaines de la production, de la logistique et de la chaîne d'approvisionnement. PAH/Zoetis exécute, à ce titre, les fonctions les plus importantes, assume la majorité des risques et sera détentrice de tous les actifs de propriété intellectuelle créés dans le cadre de son activité ⁽⁸⁾, tandis que les entités de distribution, en tant que distributeurs limités, et les entités de production, en tant que façonniers ou sous-traitants, du groupe PAH/Zoetis, exécuteront des fonctions de routine au profit de PAH/Zoetis; ⁽⁹⁾
 - PAH/Zoetis versera une redevance à des filiales [...] pour certains actifs de propriété intellectuelle ⁽¹⁰⁾;
 - les méthodes de fixation des prix de transfert utilisées pour la rémunération des transactions effectuées par PAH/Zoetis avec les entités de distribution et de production ne sont pas décrites dans la décision anticipée. Il est toutefois reconnu dans la décision anticipée que «selon le modèle de prix de transfert envisagé, le Principal se verra attribuer le bénéfice résiduel restant après avoir rémunéré les autres activités exécutées par les entités [du secteur «santé animale»]» ⁽¹¹⁾ dans le cadre de leurs fonctions de routine. Parmi lesdites activités figurent celles exercées par les entités de production, de distribution et de services et les activités de PAH/Zoetis elle-même qui sont qualifiées d'activités «de routine» ⁽¹²⁾ dans la décision anticipée. La décision anticipée précise que PAH/Zoetis réalisera une étude sur la fixation des prix de transfert afin de déterminer la rémunération des fonctions de routine, et PAH/Zoetis s'engage à demander une décision anticipée au fisc belge à cet égard avant la fin de son premier exercice financier en tant que donneur d'ordre ⁽¹³⁾.
- (10) La décision anticipée affirme que la mise en place de la structure de donneur d'ordre entraînera des synergies et d'autres économies d'échelle, qui profiteront à l'ensemble des activités de PAH/Zoetis ⁽¹⁴⁾. Il est ensuite soutenu dans la décision anticipée que grâce à son appartenance au groupe Pfizer, PAH/Zoetis réalisera des bénéfices supérieurs résultant des synergies et économies d'échelle alléguées ⁽¹⁵⁾, notamment en matière d'accès aux clients et aux fournisseurs, de savoir-faire en matière de recherche-développement, de logistique et de production, ainsi que d'accès aux actifs incorporels de réseau («network intangibles») ⁽¹⁶⁾. Il y est affirmé que PAH/Zoetis «n'aurait pas pu réaliser [ces bénéfices] si elle n'appartenait pas à ce groupe mais agissait de manière autonome dans des conditions comparables à celles applicables [...] sur le marché» et qu'il convient de réaliser un «ajustement à la baisse des bénéfices [imposables] de [PAH/Zoetis]» ⁽¹⁷⁾.

⁽⁵⁾ Tous ces termes sont utilisés de manière indifférenciée dans la décision anticipée.

⁽⁶⁾ Parmi les marchés exclus figurent donc les marchés intérieurs des États-Unis, du Brésil et de la zone Asie-Pacifique. Décision anticipée, point 59.

⁽⁷⁾ Décision anticipée, points 94 à 100.

⁽⁸⁾ Dont des actifs de PI de marketing et de production, des actifs de PI antérieurement acquis grâce à [...] et des autorisations de mise sur le marché. Décision anticipée, point 70.

⁽⁹⁾ Décision anticipée, points 66 à 87.

⁽¹⁰⁾ Le contenu de la PI n'est pas précisé, pas plus que la méthode de fixation des prix de transfert utilisée; lesdites redevances seront cependant déterminées en pourcentage du chiffre d'affaires de PAH/Zoetis. Décision anticipée, point 67.

⁽¹¹⁾ Décision anticipée, point 131.

⁽¹²⁾ Décision anticipée, point 110. Il semble que le modèle de fixation des prix de transfert en soi distingue les activités de PAH/Zoetis en tant que donneur d'ordre de ses activités en tant que façonnier/sous-traitant, distributeur limité et prestataire de services.

⁽¹³⁾ Décision anticipée, point 230. Il n'est pas précisé si ladite décision anticipée belge couvrirait uniquement l'affectation interne d'une rémunération pour les fonctions et activités de PAH/Zoetis elle-même (qui sont distinguées, dans la décision anticipée, de ses activités en tant que donneur d'ordre) ou aussi la rémunération de transactions de parties liées entre PAH/Zoetis et d'autres membres du groupe PAH/Zoetis.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée, points 88 à 92.

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée, point 206.

⁽¹⁶⁾ Décision anticipée, point 220.

⁽¹⁷⁾ Décision anticipée, points 207 à 208.

- (11) La décision anticipée affirme que les «*bénéfices excédentaires*» susmentionnés, c'est-à-dire les bénéfices imputables aux synergies et aux économies d'échelle, peuvent être calculés comme la différence entre:
- (i) le NPBT que PAH/Zoetis, en tant que donneur d'ordre, va réellement générer et enregistrer dans ses comptes annuels; et
 - (ii) un NPBT supposé de pleine concurrence «ajusté» pour les activités du donneur d'ordre sur une base indépendante⁽¹⁸⁾.
- (12) Le montant visé au point i) représente le bénéfice résiduel de PAH/Zoetis généré par les activités de donneur d'ordre, c'est-à-dire le chiffre d'affaires total tiré des ventes aux tiers de PAH/Zoetis duquel sont déduites a) la rémunération de pleine concurrence pour d'autres entités du Groupe (y compris les entités de distribution, de production et de services), b) la rémunération de pleine concurrence pour les activités propres de PAH/Zoetis qui ne sont pas liées aux activités de donneur d'ordre (y compris les activités de routine en matière de distribution, de production et de prestation de services), qui sont distinguées des fonctions de donneur d'ordre de PAH/Zoetis dans la décision anticipée, et c) les dépenses d'exploitation propres de PAH/Zoetis⁽¹⁹⁾. Le montant visé au point ii) est déterminé en effectuant une analyse des prix de transfert au moyen de la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN»), en prenant PAH/Zoetis comme partie testée la moins complexe⁽²⁰⁾; il en résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» pour ses activités de donneur d'ordre est évalué à une marge de NPBT (c'est-à-dire le ratio NPBT/ventes) comprise entre [0,5-4] % (1^{er} trimestre) et [4-7] % (troisième trimestre), avec une médiane de [0,5-4] %⁽²¹⁾. La décision anticipée indique que «pour déterminer le bénéfice comptable additionnel de la manière la plus pratique possible», ledit «bénéfice comptable additionnel» sera défini en tant qu'intervalle de pourcentages du NPBT total et sera revu annuellement⁽²²⁾. Lorsque le NPBT généré par les activités de donneur d'ordre de PAH/Zoetis est supérieur au «NPBT maximum», les bénéfices correspondants seront exonérés de l'impôt sur les sociétés⁽²³⁾. En se fondant sur des montants prévisionnels, la décision anticipée énonce que les «bénéfices excédentaires» de PAH/Zoetis qui peuvent être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique correspondent à [70-90] % du NPBT⁽²⁴⁾.
- (13) La décision anticipée justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant au paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995⁽²⁵⁾. Elle renvoie ensuite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable⁽²⁶⁾.
- (14) La décision anticipée conclut que PAH/Zoetis est autorisée à exonérer un montant équivalant à [70-90] % de son NPBT annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique pendant une période de cinq ans, avec la possibilité d'une nouvelle prolongation de cinq ans⁽²⁷⁾⁽²⁸⁾. Elle précise qu'une révision des «résultats réels» de PAH/Zoetis sera effectuée au minimum tous les trois ans⁽²⁹⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (15) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (16) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de «toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci», et de «tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels».

⁽¹⁸⁾ Décision anticipée, points 142 et 219.

⁽¹⁹⁾ Décision anticipée, points 112 à 117 et 124 à 132.

⁽²⁰⁾ Décision anticipée, points 134 et 213.

⁽²¹⁾ Décision anticipée, point 216. La décision anticipée ne précise pas si une marge finale de NPBT a été établie comme «bénéfice de pleine concurrence ajusté» de PAH/Zoetis.

⁽²²⁾ Décision anticipée, point 221.

⁽²³⁾ Un tel ajustement n'interviendrait cependant pas si le NPBT généré par les activités de donneur d'ordre de PAH/Zoetis était inférieur au «NPBT maximum» — voir décision anticipée, points 222 et 223.

⁽²⁴⁾ Décision anticipée, point 225. La décision anticipée ne précise pas quelle méthode a permis de déterminer ce pourcentage, ni quelle marge finale de NPBT a été utilisée comme «bénéfice de pleine concurrence ajusté» de PAH/Zoetis.

⁽²⁵⁾ Décision anticipée, point 203.

⁽²⁶⁾ Décision anticipée, point 204.

⁽²⁷⁾ Décision anticipée, points 225, 254 et 261.

⁽²⁸⁾ Il n'est pas établi, au stade actuel, si le montant de «bénéfices excédentaires» à exonérer a été déterminé sur la base de chiffres réels ou comme pourcentage fixe.

⁽²⁹⁾ Décision anticipée, point 262.

- (17) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (18) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

- (19) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽³⁰⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:

«[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

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

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

- (20) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).
- (21) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (22) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2^o, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

⁽³⁰⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (23) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR⁽³¹⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune»⁽³²⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement»⁽³³⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite⁽³⁴⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (24) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (25) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (26) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée⁽³⁵⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.
- (27) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (28) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif)⁽³⁶⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

2.3.1.4. Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»

- (29) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005⁽³⁷⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.

⁽³¹⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽³²⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽³³⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽³⁴⁾ Ibidem, p. 5 et 6. «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

⁽³⁵⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

⁽³⁶⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays.»

⁽³⁷⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

- (30) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale⁽³⁸⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (31) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (32) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées⁽³⁹⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale

- (33) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts⁽⁴⁰⁾.
- (34) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.»

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

- (35) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (36) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées⁽⁴¹⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

⁽³⁸⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽³⁹⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽⁴⁰⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

⁽⁴¹⁾ Voir la note de bas de page n° 30.

2.3.2. Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert

2.3.2.1. Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert

- (37) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert») ⁽⁴²⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (38) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.
- (39) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes ⁽⁴³⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence ⁽⁴⁴⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (40) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.
- (41) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus ⁽⁴⁵⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition international par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (42) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:

«Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»

⁽⁴²⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

⁽⁴³⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽⁴⁴⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

⁽⁴⁵⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

- (43) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 ⁽⁴⁶⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie ⁽⁴⁷⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe ⁽⁴⁸⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (44) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (45) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.
- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résident sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽⁴⁹⁾.
 - L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant ⁽⁵⁰⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif ⁽⁵¹⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.
- (46) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence ⁽⁵²⁾.

⁽⁴⁶⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁷⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁸⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁹⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽⁵⁰⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

⁽⁵¹⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽⁵²⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»

- (47) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre ⁽⁵³⁾.
- (48) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés ⁽⁵⁴⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine» ⁽⁵⁵⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.
- (49) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée) ⁽⁵⁶⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (50) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (51) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (52) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.

⁽⁵³⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs).» Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁽⁵⁴⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés) par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.» Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions.» Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁵⁵⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

⁽⁵⁶⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

- (53) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (54) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (55) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁵⁷⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (56) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. PAH/Zoetis, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (57) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁵⁸⁾. La décision anticipée a permis à PAH/Zoetis d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès de PAH/Zoetis en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (58) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, PAH/Zoetis fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. PAH/Zoetis est chargée de diriger le secteur «santé animale» du Groupe dans la plus grande partie du monde. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur de PAH/Zoetis est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁵⁹⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

⁽⁵⁷⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

⁽⁵⁸⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁵⁹⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (59) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes ⁽⁶⁰⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent PAH/Zoetis de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère PAH/Zoetis d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence ⁽⁶¹⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

4.5. Avantage sélectif

- (60) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État ⁽⁶²⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à PAH/Zoetis parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (61) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise ⁽⁶³⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même ⁽⁶⁴⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû ⁽⁶⁵⁾.
- (62) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à PAH/Zoetis en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée indique que, conformément au modèle existant de fixation des prix de transfert du groupe Pfizer, PAH/Zoetis, en tant que donneur d'ordre pour le secteur «santé animale», rémunérera les autres entités dudit groupe pour leurs activités de routine en tant que sous-traitants/façonniers, distributeurs limités et prestataires de services. Cette fixation des prix de transfert, dont la méthode n'est pas précisée dans la décision anticipée ⁽⁶⁶⁾, a pour effet que ces contreparties se voient attribuer une rémunération pour leurs fonctions prétendument de routine, tandis que le bénéfice résiduel généré par les transactions intragroupe susmentionnées est attribué à PAH/Zoetis. Ce bénéfice résiduel est ensuite enregistré dans les comptes annuels de PAH/Zoetis et fournit la base de son NPBT ⁽⁶⁷⁾.
- (63) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} décembre 2012 au 30 novembre 2017, PAH/Zoetis a été autorisée à exonérer une partie de son NPBT de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». PAH/Zoetis n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices de PAH/Zoetis, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à PAH/Zoetis, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

⁽⁶⁰⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁶¹⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

⁽⁶²⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁶³⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁶⁴⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁶⁵⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

⁽⁶⁶⁾ La Commission relève que la décision anticipée prévoyait que Zoetis s'engage à demander une nouvelle décision anticipée en Belgique pour valider le caractère de pleine concurrence desdites rémunérations de transactions intragroupe.

⁽⁶⁷⁾ Afin de déterminer le montant du NPBT supposé constituer des «bénéfices excédentaires», la décision anticipée opère ensuite une distinction entre le NPBT résultant des activités de Zoetis en tant que donneur d'ordre et le NPBT résultant de ses autres activités prétendument «de routine». Cette fixation des prix de transfert ne fait pas l'objet de la présente décision et est sans incidence sur le montant du bénéfice enregistré dans les comptes annuels de Zoetis.

4.5.2. *Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle*

- (64) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à PAH/Zoetis au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁶⁸⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁶⁹⁾.
- (65) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».
- (66) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à PAH/Zoetis un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. *Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur de PAH/Zoetis par rapport à des entreprises comparables*

- (67) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁷⁰⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁷¹⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur de PAH/Zoetis par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (68) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur de PAH/Zoetis par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (69) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur de PAH/Zoetis étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

4.5.3.1. *Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR*

- (70) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où

⁽⁶⁸⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁶⁹⁾ Ibidem.

⁽⁷⁰⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁷¹⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables ⁽⁷²⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée ⁽⁷³⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.

- (71) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujetti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition) ⁽⁷⁴⁾.
- (72) Les mesures contestées permettent à PAH/Zoetis d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (73) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (17), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*» ⁽⁷⁵⁾.
- (74) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (*des prix de transfert*).
 - l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (*des prix de transfert*).

⁽⁷²⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁷³⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU:C:2018:505, point 88: «L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁷⁴⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

⁽⁷⁵⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, n° 100, & RCJB, 2000, p. 525): «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*».

- (75) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁷⁶⁾.
- (76) Ainsi qu'il ressort du considérant (19), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme PAH/Zoetis) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (77) Aux considérants (78) à (91), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à PAH/Zoetis au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de PAH/Zoetis, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.
- (a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*
- (78) En premier lieu, rien n'indique, dans la décision anticipée, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par PAH/Zoetis ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. La décision anticipée accorde l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. La décision anticipée n'identifie même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que cette décision considère comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (79) A l'inverse, le point 204 de la décision anticipée s'appuie sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour PAH/Zoetis.
- (80) Le point 106 de la décision anticipée énonce que «[l'] article 185 § 2, b CIR92 offre [aux autorités fiscales belges] la possibilité d'ajuster fiscalement et unilatéralement la base imposable d'une société dans le cas où le bénéfice comptable reflété dans les comptes d'une société belge ne correspondrait pas à l'interprétation belge du principe de pleine concurrence». Contrairement à ce qu'énonce ledit point de la décision anticipée, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés «sont également repris dans les bénéfices d'une autre société». L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (81) Étant donné que la décision anticipée autorise PAH/Zoetis à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable de PAH/Zoetis pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

⁽⁷⁶⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littéra b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] À cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.»

(b) Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre PAH/Zoetis et des contreparties associées étrangères

- (82) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de PAH/Zoetis, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre PAH/Zoetis et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.
- (83) Comme exposé au considérant (9), la décision anticipée indique que, conformément au modèle existant de fixation des prix de transfert du groupe Pfizer, PAH/Zoetis, en tant que donneur d'ordre pour le secteur «santé animale», rémunérera les autres entités dudit groupe pour leurs activités de routine en tant que sous-traitants/façonniers, distributeurs limités et prestataires de services. Cette fixation des prix de transfert, dont la méthode n'est pas précisée dans la décision anticipée⁽⁷⁷⁾, a pour effet que ces contreparties se voient attribuer une rémunération «de pleine concurrence» pour leurs fonctions prétendument de routine. La conséquence logique en est que tout bénéfice résiduel provenant de ces transactions contrôlées revient à PAH/Zoetis et est enregistré dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence⁽⁷⁸⁾.
- (84) Néanmoins, la décision anticipée soutient qu'en raison de la structure de «donneur d'ordre»⁽⁷⁹⁾ mise en place par le groupe Pfizer, PAH/Zoetis, en tant que donneur d'ordre pour le secteur «santé animale», générera des «bénéfices comptables additionnels» sous la forme de synergies et d'économies d'échelle⁽⁸⁰⁾ en raison de son appartenance au groupe Pfizer⁽⁸¹⁾, et que «ces bénéfices [comptables] n'aurai[en]t pas pu [être] réalis[és] si [PAH/Zoetis] agissait de manière autonome dans [d]es conditions comparables à celles applicables à des sociétés non liées sur le marché»⁽⁸²⁾. Il y est en outre affirmé que «[l'] article 185 § 2, b CIR92 offre [aux autorités fiscales belges] la possibilité d'ajuster fiscalement et unilatéralement la base imposable d'une société dans le cas où le bénéfice comptable reflété dans les comptes d'une société belge ne correspondrait pas à l'interprétation belge du principe de pleine concurrence. L'article 185 § 2, b CIR92 fait référence à la détermination d'une rémunération appropriée pour une entité belge comme si cette dernière était individuelle et indépendante («stand-alone») [...] considérant les fonctions exercées, les risques encourus et des actifs incorporels utilisés»⁽⁸³⁾. Selon la décision anticipée, cet ajustement doit être déterminé comme la différence entre: i) le NPBT que PAH/Zoetis, en tant que donneur d'ordre, devrait générer suivant l'approche fondée sur les bénéfices résiduels décrite au considérant (83); et ii) le NPBT que PAH/Zoetis générerait de manière autonome. Pour déterminer ce dernier, la décision anticipée applique la MTMN avec PAH/Zoetis comme partie testée et sans identifier une quelconque transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».
- (85) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décision anticipée indique, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition

⁽⁷⁷⁾ Voir la note de bas de page n° 66.

⁽⁷⁸⁾ Voir la note de bas de page n° 67.

⁽⁷⁹⁾ Le paragraphe 9.2 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 introduit le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonnier pour le donneur d'ordre mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁸⁰⁾ Décision anticipée, point 116.

⁽⁸¹⁾ Décision anticipée, point 206.

⁽⁸²⁾ Décision anticipée, point 207.

⁽⁸³⁾ Décision anticipée, point 106.

d'une telle application⁽⁸⁴⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.

- (86) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices «[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques». Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué⁽⁸⁵⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable de PAH/Zoetis, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (87) La décision anticipée affirme qu'une partie du «bénéfice excédentaire» qu'elle exonère de l'impôt trouve son origine, entre autres, dans des «actifs incorporels de réseau» mis à la disposition de PAH/Zoetis⁽⁸⁶⁾. La Commission fait observer que la manière appropriée de traiter les bénéfices tirés d'actifs incorporels au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à identifier, à étayer et à délimiter de façon appropriée ces actifs incorporels; ii) à réaliser une analyse détaillée des caractéristiques et des facteurs de comparabilité des transactions contrôlées correspondantes⁽⁸⁷⁾, et iii) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées de telle sorte que leurs conditions correspondent à celles de transactions de pleine concurrence⁽⁸⁸⁾. Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Elle n'identifie ni les actifs incorporels concrets transférés, ni la/les société(s) associée(s) du Groupe responsable(s) dudit transfert, ni les transactions ou modalités permettant ledit transfert, et n'indique pas de quelle manière ces transactions devraient être rémunérées pour être conformes au principe de pleine concurrence.
- (88) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels⁽⁸⁹⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent⁽⁹⁰⁾, ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux⁽⁹¹⁾.
- (89) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la réorganisation d'entreprise prévue, sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité du Groupe⁽⁹²⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par PAH/Zoetis au titre de son activité de

⁽⁸⁴⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.» Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]».

⁽⁸⁵⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁸⁶⁾ Décision anticipée, point 220.

⁽⁸⁷⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 6.13 et 6.14, qui expliquent que l'application du principe de pleine concurrence à des actifs incorporels nécessite l'application de la méthode prescrite dans ces mêmes principes, ce qui suppose, entre autres, une identification des transactions sous-jacentes et une analyse de comparabilité détaillée.

⁽⁸⁸⁾ Voir le paragraphe 6.1 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, qui explique que les lignes directrices de l'OCDE applicables aux biens incorporels servent à déterminer «si les conditions convenues ou imposées dans des transactions entre entreprises associées qui font intervenir des biens incorporels sont conformes au principe de pleine concurrence».

⁽⁸⁹⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁹⁰⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁹¹⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁹²⁾ Par exemple, la décision anticipée n'indique pas quelles dépenses seraient réduites, ni quelles économies de coûts pourraient être générées, pas plus qu'elle n'indique comment les revenus seraient augmentés.

donneur d'ordre, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.

- (90) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée ⁽⁹³⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés ⁽⁹⁴⁾.
- (91) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (81), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable de PAH/Zoetis pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de PAH/Zoetis entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*
- (92) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (64) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée ⁽⁹⁵⁾.
- (93) Au considérant (72), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (73), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (94) Aux considérants (78) à (91), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de PAH/Zoetis, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à PAH/Zoetis une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

4.5.3.2. Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt

- (95) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (66) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent PAH/Zoetis de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (85).
- (96) En effet, en permettant à PAH/Zoetis d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».

⁽⁹³⁾ Décision anticipée, point 203.

⁽⁹⁴⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (88)].

⁽⁹⁵⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

- (97) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent PAH/Zoetis de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽⁹⁶⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (98) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent PAH/Zoetis de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (99) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent PAH/Zoetis de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable de PAH/Zoetis à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (83). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (100) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent PAH/Zoetis de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (101) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽⁹⁷⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽⁹⁸⁾.
- (102) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur de PAH/Zoetis, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (103) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽⁹⁹⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.

⁽⁹⁶⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

⁽⁹⁷⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁹⁸⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

⁽⁹⁹⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 52.

- (104) Premièrement, comme expliqué aux considérants (78) à (81), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable de PAH/Zoetis qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.
- (105) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (82) à (91), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre PAH/Zoetis et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (106) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (107) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (108) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à PAH/Zoetis sous la forme d'une exonération fiscale.
- (109) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales» ⁽¹⁰⁰⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels ⁽¹⁰¹⁾.
- (110) En l'espèce, PAH/Zoetis faisait partie du groupe Pfizer/Zoetis. En outre, la décision anticipée indique que c'est le groupe Pfizer qui a décidé de mettre en place une structure de «donneur d'ordre», avec PAH/Zoetis en tant que donneur d'ordre pour le secteur «santé animale», en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (111) Par conséquent, bien que le groupe Pfizer/Zoetis soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ces groupes doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées ⁽¹⁰²⁾. Dès lors, la Commission part du principe que c'est le groupe Pfizer/Zoetis, en plus de PAH/Zoetis, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

⁽¹⁰⁰⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽¹⁰¹⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

⁽¹⁰²⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

4.7. Illégalité de l'aide

- (112) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification) ⁽¹⁰³⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension) ⁽¹⁰⁴⁾. L'article 1^{er}, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (113) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (114) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE ⁽¹⁰⁵⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE ⁽¹⁰⁶⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide ⁽¹⁰⁷⁾.
- (115) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à PAH/Zoetis et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.
- (116) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question ⁽¹⁰⁸⁾.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que la décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» accordée à Pfizer Animal Health / Zoetis Belgium SA par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par cette entreprise sur la base de cette décision anticipée ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de cette entreprise et du Groupe auquel elle appartient. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels de Pfizer Animal Health / Zoetis Belgium SA relatifs aux années pour lesquelles l'entreprise s'est fondée sur la décision anticipée pour déterminer son bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés de Pfizer Animal Health / Zoetis Belgium SA pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par la décision anticipée susmentionnée ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés à la décision anticipée ou présentés en lien avec celles-ci et toute autre décision anticipée accordée à Pfizer Animal Health / Zoetis Belgium SA, notamment en rapport avec le modèle de fixation des prix de transfert de la structure de «donneur d'ordre»;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

⁽¹⁰³⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽¹⁰⁴⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽¹⁰⁵⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽¹⁰⁶⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽¹⁰⁷⁾ Affaire T-68/03, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission*, EU:T:2007:253, point 34.

⁽¹⁰⁸⁾ Affaire T-308/11, *Eurallumina/Commission*, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au Journal officiel de l'Union européenne. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du Journal officiel de l'Union européenne, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016") ⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Pfizer Animal Health SA ("PAH"), nu Zoetis Belgium SA ("Zoetis", hierna gezamenlijk "PAH/Zoetis" genoemd) ontving een ruling inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigden in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten onbetaalde belastingen van PAH/Zoetis teruggevorderd.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie") ⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de ruling die aan PAH/Zoetis is afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigden van de omstreden maatregelen

- (5) PAH/Zoetis is gevestigd in Louvain-la-Neuve, België, en werd in 1995 verworven door Pfizer, waarmee zij onderdeel werd van de Pfizer-groep, de grootste farmaceutische groep ter wereld. In 2011 genereerde de Pfizer-groep ongeveer 67 miljard USD aan inkomsten en had zij ongeveer 103 000 mensen in dienst. PAH/Zoetis was in twee belangrijke bedrijfssegmenten actief: het biofarmaceutische segment, en het gediversifieerde segment, waartoe de bedrijfseenheid diergezondheid behoorde, en dat ongeveer 11 % van de inkomsten van de Pfizer-groep vertegenwoordigde.
- (6) In 2011 vormde PAH de grootste productievestiging van het bedrijfsonderdeel diergezondheid van de Pfizer-groep met 250 werknemers ⁽³⁾. Het bedrijfsonderdeel diergezondheid van de Pfizer-groep werd geherstructureerd en omgedoopt tot Zoetis, en werd in 2013 een onafhankelijke groep ("de Zoetis-groep").

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde ruling en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van PAH/Zoetis die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan PAH/Zoetis een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend.
— Op 26 september 2012 heeft PAH een ruling inzake "overwinst" verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie, die de periode van vijf jaar van 1 december 2012 tot en met 30 november 2017 bestrijkt ("de ruling") ⁽⁴⁾. In de ruling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen ("de Rulingcommissie") beslist dat [70-90] % van de nettowinst vóór belasting (net profit before tax, afgekort NPBT) van PAH/Zoetis op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ("WIB 92") in België van vennootschapsbelasting mocht worden vrijgesteld als "overwinst" (ook "excessieve winst" genoemd).

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Alle gegevens komen uit de ruling, zoals gedefinieerd in punt (7).

⁽⁴⁾ Voorafgaande beslissing 2012.031 of 26 September 2012, gericht aan PAH.

2.2.1. De verrichting waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) De ruling beschrijft het plan van de Pfizer-groep om haar bedrijfsonderdeel dieergezondheid te reorganiseren. De Pfizer-groep was voor haar bedrijfsonderdeel dieergezondheid van plan om voor bepaalde regio's haar strategische activiteiten in een hoofdstructuur te centraliseren en een "global entrepreneur"/ "central entrepreneur"/ "principaal" ⁽⁵⁾-activiteit in België te implementeren voor het bedrijfsonderdeel dieergezondheid ("de principaal"). Volgens dit model zal PAH/Zoetis als principaal optreden voor het bedrijfsonderdeel dieergezondheid en belast zijn met productie, logistiek en leveringsketen voor Europa, Afrika, het Midden-Oosten, Canada en Latijns-Amerika (alsook in- en uitvoer met Azië/Stille Oceaan, de Verenigde Staten en Brazilië) ⁽⁶⁾. PAH/Zoetis zal ook als toll- of contract-manufacturer, distributeur met een beperkt risico (LRD) en dienstverlener optreden (bijvoorbeeld voor contractonderzoek en -ontwikkeling (O&O)). PAH/Zoetis zal mogelijk als financieel centrum optreden, de (regionale) O&O-activiteiten beheren en de economische (mede)eigenaar worden van de intellectuele eigendom (IE) van het bedrijfsonderdeel dieergezondheid. PAH/Zoetis kan ook eigenaar worden van vergunningen voor het in de handel brengen van geneesmiddelen voor [...] markten. De herstructurering zal naar verwachting leiden tot extra investeringen en banen in België ⁽⁷⁾.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen "overwinst"

- (9) De ruling beschrijft de rol van PAH/Zoetis en de intragroepstransacties binnen het nieuwe "principaal"-model. Meer in het bijzonder wordt in de ruling het volgende verklaard:
- volgens het "principaal"-model zal PAH/Zoetis operationeel en functioneel verantwoordelijk zijn voor de bedrijfsactiviteiten van PAH/Zoetis voor haar regio, en leiderschaps- en managementactiviteiten op het gebied van productie, logistiek en leveringsketen verrichten. Als zodanig zal PAH/Zoetis verantwoordelijk zijn voor de belangrijkste functies en de meeste risico's dragen, en eigenaar zijn van alle in het kader van haar activiteiten gecreëerde IE-activa ⁽⁸⁾, terwijl de distributie-entiteiten, die als distributeurs met een beperkt risico optreden, alsook de productie-entiteiten, die als toll- of contract-manufacturer optreden, van de PAH/Zoetis-groep routinefuncties ten behoeve van PAH/Zoetis zullen verrichten; ⁽⁹⁾
 - PAH/Zoetis zal voor bepaalde intellectuele-eigendomsrechten een royalty betalen aan verbonden ondernemingen in [...] ⁽¹⁰⁾;
 - de verrekenprijsmethode die wordt gebruikt bij transacties van PAH/Zoetis met distributie- en productie-entiteiten, wordt in de ruling niet beschreven. In de ruling wordt echter erkend dat volgens het overwogen verrekenprijsmodel de "principaal" de residuele winst zal verkrijgen nadat de activiteiten van de andere entiteiten van het bedrijfsonderdeel dieergezondheid zijn vergoed ⁽¹¹⁾ voor hun routinefuncties. Hierbij gaat het om door productie-, distributie- en dienstverlenende entiteiten verrichte activiteiten en de activiteiten van PAH/Zoetis zelf die in de ruling als "routine"-activiteiten worden aangemerkt ⁽¹²⁾. In de ruling is vermeld dat PAH/Zoetis een verrekenprijsstudie zal uitvoeren om de vergoeding van de routinefuncties te bepalen, en PAH/Zoetis verbindt zich ertoe in dit verband een Belgische fiscale ruling aan te vragen vóór de afsluiting van haar eerste boekjaar als "principaal" ⁽¹³⁾.
- (10) De ruling stelt dat de invoering van het "principaal"-model zal leiden tot synergie-effecten en andere schaalvoordelen waarvan PAH/Zoetis als geheel zal profiteren ⁽¹⁴⁾. De ruling stelt vervolgens dat PAH/Zoetis, doordat zij tot de Pfizer-groep behoort, excessieve winsten zal behalen als gevolg van synergie-effecten en schaalvoordelen ⁽¹⁵⁾, waaronder toegang tot klanten en leveranciers, kennis op het gebied van onderzoek en ontwikkeling, logistiek en productie alsook toegang tot zogenoemde "network intangibles" ⁽¹⁶⁾. Volgens de ruling had PAH/Zoetis die winsten niet kunnen behalen als zij niet tot de Groep had behoord, maar als zelfstandige entiteit was opgetreden onder voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke op de markt van toepassing zijn, hetgeen een neerwaartse aanpassing van de belastbare winst van PAH/Zoetis rechtvaardigt ⁽¹⁷⁾.

⁽⁵⁾ De termen worden in de ruling zonder onderscheid gebruikt.

⁽⁶⁾ Tot de uitgezonderde markten behoren dus de binnenlandse markten van de Verenigde Staten, Brazilië en de regio Azië/Stille Oceaan. Ruling, paragraaf 59.

⁽⁷⁾ Ruling, paragrafen 94 tot en met 100.

⁽⁸⁾ Hierbij gaat het onder meer om IE op het gebied van marketing en productie alsook IE die eerder is verkregen bij [...], en vergunningen voor het in de handel brengen. Ruling, paragraaf 70.

⁽⁹⁾ Ruling, paragrafen 66 tot en met 87.

⁽¹⁰⁾ De inhoud van de intellectuele eigendom wordt niet gespecificeerd, en de gebruikte verrekenprijsmethode wordt evenmin nader beschreven; deze royalty's zullen als percentage van de omzet van PAH/Zoetis worden vastgesteld. Ruling, paragraaf 67.

⁽¹¹⁾ Ruling, paragraaf 131.

⁽¹²⁾ Ruling, paragraaf 110. Het verrekenprijsmodel blijkt dus een onderscheid te maken tussen de activiteiten van PAH/Zoetis als "principaal" en haar activiteiten als toll-/contract-manufacturer, distributeur met een beperkt risico en dienstverlener.

⁽¹³⁾ Ruling, paragraaf 230. Het is onduidelijk of die Belgische fiscale ruling alleen betrekking zou hebben op de interne toekenning van een vergoeding voor de functies en activiteiten van PAH/Zoetis zelf (die de ruling blijkt te onderscheiden van haar activiteiten als "principaal"), of ook op de vergoeding bij transacties tussen PAH/Zoetis en andere verbonden ondernemingen van de PAH/Zoetis-groep.

⁽¹⁴⁾ Ruling, paragrafen 88 tot en met 92.

⁽¹⁵⁾ Ruling, paragraaf 206.

⁽¹⁶⁾ Ruling, paragraaf 220.

⁽¹⁷⁾ Ruling, paragrafen 207 en 208.

- (11) De ruling stelt dat de bovengenoemde “excessieve winsten”, d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergie-effecten en schaalvoordelen, kunnen worden vastgesteld als het verschil tussen:
- (i) de NPBT die PAH/Zoetis, als “principaal” daadwerkelijk zal genereren en in haar jaarrekening zal opnemen; en
 - (ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke NPBT voor de “principaal”-activiteiten op zelfstandige basis ⁽¹⁸⁾.
- (12) Het bedrag onder (i) vertegenwoordigt de door de activiteiten als “principaal” gegenereerde residuele winst van PAH/Zoetis, die overeenkomt met de totale omzet van PAH/Zoetis uit verkopen aan derde partijen minus a) de zakelijke vergoeding voor de andere entiteiten van de Groep (inclusief distributie-, productie- en dienstverlenende entiteiten), b) de zakelijke vergoeding voor de eigen activiteiten van PAH/Zoetis die geen verband houden met de activiteiten als “principaal” (inclusief routineactiviteiten op het gebied van distributie, productie en dienstverlening), die in de ruling worden gescheiden van haar activiteiten als “principaal”, en c) de eigen operationele uitgaven van PAH/Zoetis ⁽¹⁹⁾. Het bedrag onder (ii) wordt bepaald door een verrekenprijsanalyse te verrichten waarbij gebruik wordt gemaakt van de Transactional Net Margin Method (TNMM) met PAH/Zoetis als de minst complexe, geteste partij ⁽²⁰⁾, als gevolg waarvan haar vermeende “aangepaste” zakelijke winst voor haar activiteiten als “principaal” wordt gebenchmarkt op een NPBT-marge (d.w.z. de verhouding tussen haar NPBT en omzet) van [0,5-4] % (Q1) tot [4-7] % (Q3) met een mediaan van [0,5-4] % ⁽²¹⁾. De ruling stelt dat, om de extra boekhoudkundige winst op de meest praktische wijze te bepalen, deze zal worden vastgesteld als percentagebereik van de totale NPBT en jaarlijks zal worden herzien ⁽²²⁾. Voor zover de NPBT van de activiteiten als “principaal” van PAH/Zoetis de “maximale NPBT” overschrijdt, zal de desbetreffende winst van vennootschapsbelasting zijn vrijgesteld ⁽²³⁾. Op basis van de gebudgetteerde cijfers wordt in de ruling bepaald dat de “overwinst” die PAH/Zoetis in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen, overeenkomt met [70-90] % van de NPBT ⁽²⁴⁾.
- (13) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van “overwinst” door te verwijzen naar paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 ⁽²⁵⁾. Zij verwijst vervolgens naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de “excessieve winst” in de winst moet worden opgenomen ⁽²⁶⁾.
- (14) De ruling concludeert dat PAH/Zoetis een bedrag gelijk aan [70-90] % van haar jaarlijkse NPBT voor een periode van vijf jaar in België van vennootschapsbelasting mag vrijstellen, met de mogelijkheid van verlenging voor een additionele periode van vijf jaar ⁽²⁷⁾, ⁽²⁸⁾. De ruling specificeert dat de “werkelijke winst” van PAH/Zoetis minimaal om de drie jaar zal worden herzien ⁽²⁹⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (15) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (16) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.

⁽¹⁸⁾ Ruling, paragrafen 142 en 219.

⁽¹⁹⁾ Ruling, paragrafen 112 tot en met 117 en 124 tot en met 132.

⁽²⁰⁾ Ruling, paragrafen 134 en 213.

⁽²¹⁾ Ruling, paragraaf 216. De ruling vermeldt niet of een definitieve NPBT-marge is vastgesteld als “aangepaste zakelijke winst” van PAH/Zoetis.

⁽²²⁾ Ruling, paragraaf 221.

⁽²³⁾ Er zou echter geen aanpassing plaatsvinden indien de NPBT van de activiteiten als “principaal” van PAH/Zoetis onder de “maximale NPBT” uitkomt — zie ruling, paragrafen 222 en 223.

⁽²⁴⁾ Ruling, paragraaf 225. De ruling vermeldt niet met welke methode dit percentage is vastgesteld, en evenmin welke definitieve NPBT-marge is gebruikt als “aangepaste zakelijke winst” van PAH/Zoetis.

⁽²⁵⁾ Ruling, paragraaf 203.

⁽²⁶⁾ Ruling, paragraaf 204.

⁽²⁷⁾ Ruling, paragrafen 225, 254 en 261.

⁽²⁸⁾ In dit stadium is het onduidelijk of het bedrag van de vrij te stellen “overwinst” werd bepaald op basis van werkelijke cijfers of als vast percentage.

⁽²⁹⁾ Ruling, paragraaf 262.

- (17) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (18) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-afrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

2.3.1.1. *De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92*

- (19) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽³⁰⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

- (20) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“het OESO-modelbelastingverdrag”). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast (“dubbelbelastingverdrag”).
- (21) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (“EU-Arbitrageverdrag”) of van een dubbelbelastingverdrag.
- (22) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijzeregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetene vennootschappen.

⁽³⁰⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (23) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (“de memorie van toelichting”) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ⁽³¹⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 “gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen” ⁽³²⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat “[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[sluit] bij de internationaal aanvaarde norm” ⁽³³⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist ⁽³⁴⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (24) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (25) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als “multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (26) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 (“de circulaire”), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing ⁽³⁵⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (27) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.
- (28) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing ⁽³⁶⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

⁽³¹⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽³²⁾ Ibid., blz. 7: “Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm's length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.”

⁽³³⁾ Ibid., blz. 9: “Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm.”

⁽³⁴⁾ Ibid., blz. 5-6. “Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt.”

⁽³⁵⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

⁽³⁶⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

2.3.1.4. De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”

- (29) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005 ⁽³⁷⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (30) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking ⁽³⁸⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.
- (31) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (32) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings ⁽³⁹⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken

- (33) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten ⁽⁴⁰⁾.
- (34) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:
- “Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.
- De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”
- (35) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (36) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings ⁽⁴¹⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

⁽³⁷⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽³⁸⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽³⁹⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽⁴⁰⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

⁽⁴¹⁾ Zie voetnoot 30.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (37) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“OESO”) biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ⁽⁴²⁾ (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen”), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (38) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.
- (39) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld ⁽⁴³⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen ⁽⁴⁴⁾. Dit wordt het “zakelijkheidsbeginsel” genoemd.
- (40) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.
- (41) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast ⁽⁴⁵⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investeringen worden bevorderd.
- (42) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:

⁽⁴²⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017”). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010”) en 1995 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995”).

⁽⁴³⁾ Zie paragraaf 6 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽⁴⁴⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

⁽⁴⁵⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

“The arm’s length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]

- (43) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 ⁽⁴⁶⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten ⁽⁴⁷⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep ⁽⁴⁸⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (44) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.
- (45) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:
- Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽⁴⁹⁾.
 - Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezeten is in de andere overeenkomstsluitende Staat ⁽⁵⁰⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een

⁽⁴⁶⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁷⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁸⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁹⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” [“Indien tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)]

⁽⁵⁰⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” [“Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herziet die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

neerwaartse aanpassing⁽⁵¹⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.

- (46) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁽⁵²⁾.
- (47) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties⁽⁵³⁾.
- (48) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's⁽⁵⁴⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties” uitoefent⁽⁵⁵⁾, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.
- (49) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij)⁽⁵⁶⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

⁽⁵¹⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽⁵²⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” [“Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

⁽⁵³⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrerende bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

⁽⁵⁴⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen in verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“is erop gericht de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transactie vast te stellen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁵⁵⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

⁽⁵⁶⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen verrekenprijzen 2010.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (50) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (51) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (52) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (53) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (54) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (55) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁵⁷⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (56) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft PAH/Zoetis zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.

⁽⁵⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

- (57) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd⁽⁵⁸⁾. Dankzij de ruling mocht PAH/Zoetis een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij PAH/Zoetis. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (58) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt PAH/Zoetis deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. PAH/Zoetis is verantwoordelijk voor de leidende rol van het segment diergezondheid van de Groep in het grootste deel van de wereld. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van PAH/Zoetis het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden⁽⁵⁹⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (59) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen⁽⁶⁰⁾. Voor zover de omstreden maatregelen PAH/Zoetis ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen PAH/Zoetis bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst⁽⁶¹⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (60) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁶²⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen PAH/Zoetis een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

⁽⁵⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁵⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁶⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁶¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rousse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶²⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

4.5.1. Voordeel

- (61) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁶³⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁶⁴⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁶⁵⁾.
- (62) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen PAH/Zoetis een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (9), stelt de ruling dat volgens het bestaande verrekenprijsmodel van de Pfizer-groep PAH/Zoetis, als “principaal” voor het bedrijfsonderdeel dieergezondheid, de andere entiteiten van de Pfizer-groep zal vergoeden voor hun routineactiviteiten als toll-/contract-manufacturer, distributeur met een beperkt risico en dienstverlener. Die verrekenprijsexercitie, waarvan de methode in de ruling niet wordt gespecificeerd⁽⁶⁶⁾, leidt ertoe dat die tegenpartijen een vergoeding voor hun zogenoemde routinefuncties wordt toegekend, terwijl de residuele winst van de bovengenoemde intragroepstransacties aan PAH/Zoetis wordt toegewezen. Die residuele winst wordt vervolgens in de jaarrekening van PAH/Zoetis opgenomen en vormt de basis voor haar NPBT⁽⁶⁷⁾.
- (63) Door de omstreden maatregelen mocht PAH/Zoetis een deel van haar NPBT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 december 2012 tot en met 30 november 2017. PAH/Zoetis mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van PAH/Zoetis in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen PAH/Zoetis een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard

- (64) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan PAH/Zoetis is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁶⁸⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁶⁹⁾.
- (65) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.
- (66) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rulingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen PAH/Zoetis een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

⁽⁶³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁶⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁶⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

⁽⁶⁶⁾ De Commissie merkt op dat de ruling Zoetis ertoe verplichtte een andere Belgische fiscale ruling aan te vragen om het zakelijke karakter van die vergoedingen bij intragroepstransacties te valideren.

⁽⁶⁷⁾ Om het bedrag te bepalen van de NPBT die zagezegd als “overwinst” kan worden aangemerkt, maakt de ruling vervolgens een onderscheid tussen de NPBT die voortvloeit uit de activiteiten van Zoetis als “principaal” en de NPBT die voortvloeit uit de andere “routine”-activiteiten van Zoetis. Die verrekenprijsexercitie vormt niet het voorwerp van dit besluit en beïnvloedt evenmin het bedrag van de winst dat in de jaarrekening van Zoetis wordt opgenomen.

⁽⁶⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁶⁹⁾ Ibid.

4.5.3. *Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen PAH/Zoetis ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen*

- (67) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden ⁽⁷⁰⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten ⁽⁷¹⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen PAH/Zoetis bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (68) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen PAH/Zoetis bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat PAH/Zoetis daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (69) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen PAH/Zoetis bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

4.5.3.1. *Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe*

- (70) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt ⁽⁷²⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst ⁽⁷³⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.
- (71) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven) ⁽⁷⁴⁾.
- (72) Door de omstreden maatregelen mag PAH/Zoetis een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.

⁽⁷⁰⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁷¹⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

⁽⁷²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁷³⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁽⁷⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

- (73) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (17), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt ⁽⁷⁵⁾.
- (74) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
- (75) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁷⁶⁾.
- (76) Zoals volgt uit punt (19), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals PAH/Zoetis) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
 - (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (77) In de punten (78) tot en met (91) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan PAH/Zoetis is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van PAH/Zoetis, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.

⁽⁷⁵⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

⁽⁷⁶⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het arm’s length principe, zodat de verwijzing naar het arm’s length principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder arm’s length principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

(a) *De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*

- (78) In de eerste plaats bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van PAH/Zoetis wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.
- (79) In paragraaf 204 van de ruling wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals PAH/Zoetis.
- (80) Volgens paragraaf 106 van de ruling kunnen de Belgische belastingautoriteiten op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een eenzijdige aanpassing van de belastbare winst van een Belgische entiteit verrichten indien de in haar jaarrekening opgenomen winst niet zou overeenstemmen met de Belgische interpretatie van het zakelijkheidsbeginsel. In tegenstelling tot wat in die paragraaf wordt gesteld, bepaalt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (81) Aangezien de ruling toestaat dat PAH/Zoetis een deel van haar geboekte winst vrijstelt van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van PAH/Zoetis om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.

(b) *De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen PAH/Zoetis en buitenlandse verbonden tegenpartijen*

- (82) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van PAH/Zoetis, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen PAH/Zoetis en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (83) Zoals uitgelegd in punt (9) stelt de ruling dat volgens het bestaande verrekenprijzenmodel van de Pfizer-groep PAH/Zoetis, als “principaal” voor het bedrijfsonderdeel diegezondheid, de andere entiteiten van de Pfizer-groep zal vergoeden voor hun routineactiviteiten als toll-/contract-manufacturer, distributeur met een beperkt risico en dienstverlener. Die verrekenprijsanalyse, waarvan de methode in de ruling niet wordt gespecificeerd⁽⁷⁷⁾, leidt ertoe dat die tegenpartijen een “zakelijke” vergoeding voor hun zogenoemde routinefuncties wordt toegekend. Het logische gevolg hiervan is dat de residuele winst die overblijft uit die verbonden transacties, door PAH/Zoetis wordt behaald en in haar jaarrekening wordt opgenomen als zakelijke winst⁽⁷⁸⁾.
- (84) Niettemin wordt in de ruling de redenering gevolgd dat vanwege het door de Pfizer-groep ingevoerde “principaal”-model⁽⁷⁹⁾ PAH/Zoetis, als “principaal” voor het bedrijfsonderdeel diegezondheid, “additionele boekhoudkundige winst” zal genereren in de vorm van synergie-effecten en schaalvoordelen⁽⁸⁰⁾ als gevolg van het feit dat zij tot de Pfizer-groep behoort⁽⁸¹⁾, en dat deze additionele boekhoudkundige winst niet zou zijn gegenereerd als PAH/Zoetis op zelfstandige wijze had gehandeld onder voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die

⁽⁷⁷⁾ Zie voetnoot 66.

⁽⁷⁸⁾ Zie voetnoot 67.

⁽⁷⁹⁾ In paragraaf 9.2 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁸⁰⁾ Ruling, paragraaf 116.

⁽⁸¹⁾ Ruling, paragraaf 206.

welke op niet-verbonden partijen op de markt van toepassing zijn ⁽⁸²⁾. Voorts wordt geredeneerd dat de Belgische belastingautoriteiten op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een eenzijdige aanpassing van de belastbare winst van een Belgische entiteit kunnen verrichten indien de in haar jaarrekening opgenomen winst niet zou overeenstemmen met de Belgische interpretatie van het zakelijkheidsbeginsel. Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 verwijst naar de vaststelling van een passend vergoedingsniveau van een Belgische entiteit alsof die entiteit een op zichzelf staande entiteit zou zijn, rekening houdend met de verrichte functies, de gedragen risico's en de gebruikte immateriële activa ⁽⁸³⁾. De ruling voert aan dat die vermindering moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de NPBT die PAH/Zoetis, als "principaal", verwacht te behalen op grond van de residuele winstbenadering, zoals beschreven in punt (83); en ii) de NPBT die PAH/Zoetis zou behalen op zelfstandige basis. Om de laatstgenoemde NPBT te kunnen bepalen, past de ruling de TNMM toe met PAH/Zoetis als de geteste partij en zonder aan te geven welke verbonden transactie moet worden bepaald, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstreden maatregelen vrijstellen van belasting als "overwinst".

- (85) Anders dan in de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan in de ruling wordt gesteld, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroeps-transacties (d.w.z. "verbonden transacties") die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in "vergelijkbare vrijemarkttransacties"), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel ⁽⁸⁴⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden bepaald, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.
- (86) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is bepaald ⁽⁸⁵⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van PAH/Zoetis te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden bepaald of die worden bepaald.
- (87) Volgens de ruling vindt een deel van de "overwinst" die van belasting wordt vrijgesteld haar oorsprong onder meer in "network intangibles" die aan PAH/Zoetis ter beschikking worden gesteld ⁽⁸⁶⁾. De Commissie merkt op dat de correcte manier om uit immateriële activa voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, als volgt is: i) dergelijke immateriële activa identificeren, substantiëren en naar behoren afbakenen; ii) een gedetailleerde analyse

⁽⁸²⁾ Ruling, paragraaf 207.

⁽⁸³⁾ Ruling, paragraaf 106.

⁽⁸⁴⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: "Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm's length principle." ["Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de "vergelijkbaarheidsanalyse" wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel." (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: "Application of the arm's length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]" ["De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]" (vertaling Commissie)].

⁽⁸⁵⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁸⁶⁾ Ruling, paragraaf 220.

van de kenmerken en vergelijkbaarheidsfactoren rond de toepasselijke verbonden transacties verrichten ⁽⁸⁷⁾, en iii) de prijzen voor die verbonden transacties aanpassen zodat de voorwaarden ervan in overeenstemming zijn met zakelijke transacties ⁽⁸⁸⁾. Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De concrete immateriële activa die worden overgedragen, de verbonden groepsvennootschap(pen) die voor die overdracht verantwoordelijk is/zijn, de transacties of regelingen die die overdracht mogelijk maken, en de wijze waarop die transacties volgens zakelijke voorwaarden moeten worden vergoed, worden in de ruling niet geïdentificeerd.

- (88) Met betrekking tot het argument in de ruling dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa ⁽⁸⁹⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan ⁽⁹⁰⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen ⁽⁹¹⁾.
- (89) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling neemt eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten ⁽⁹²⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door PAH/Zoetis gegenereerde winst uit haar activiteit als “principaal”, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (90) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan ⁽⁹³⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd ⁽⁹⁴⁾.
- (91) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (81), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van PAH/Zoetis om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.

⁽⁸⁷⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 6.13 en 6.14, waarin wordt uitgelegd dat bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op immateriële activa de in dezelfde richtlijnen voorgeschreven methode moet worden toegepast, die onder meer identificatie van de onderliggende transacties en een gedetailleerde vergelijkbaarheidsanalyse omvat.

⁽⁸⁸⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 6.1, waarin wordt uitgelegd dat moet worden getracht vast te stellen “whether the conditions made or imposed in transactions between associated enterprises involving intangible property reflect arm’s length transactions”. [“of de voorwaarden die tussen verbonden ondernemingen worden overeengekomen of opgelegd met betrekking tot immateriële activa in overeenstemming zijn met zakelijke transacties” (vertaling Commissie)]

⁽⁸⁹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁹⁰⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁹¹⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁹²⁾ In de ruling wordt bijvoorbeeld niet vastgesteld welke kosten zouden zijn verminderd noch welke kostenbesparingen zouden kunnen zijn verwezenlijkt en evenmin hoe inkomsten zouden zijn verhoogd.

⁽⁹³⁾ Ruling, paragraaf 203.

⁽⁹⁴⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (88)).

(c) *De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van PAH/Zoetis leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen*

- (92) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (64) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld⁽⁹⁵⁾.
- (93) In punt (72) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt 73, wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.
- (94) De voorlopige conclusie van de punten (78) tot en met (91) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van PAH/Zoetis, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door PAH/Zoetis een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

4.5.3.2. *Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen*

- (95) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (66) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen PAH/Zoetis selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (85) heeft betwist.
- (96) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door PAH/Zoetis toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (97) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen PAH/Zoetis selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁹⁶⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (98) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen PAH/Zoetis selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.

⁽⁹⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

⁽⁹⁶⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

- (99) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen PAH/Zoetis selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van PAH/Zoetis tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (83). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortvloeiende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (100) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen PAH/Zoetis selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. *Objectieve rechtvaardiging*

- (101) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf ⁽⁹⁷⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt ⁽⁹⁸⁾.
- (102) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van PAH/Zoetis, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.
- (103) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting ⁽⁹⁹⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (104) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (78) en met (81), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van PAH/Zoetis dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.

⁽⁹⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁹⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

⁽⁹⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

- (105) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (82) tot en met (91), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen PAH/Zoetis en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (106) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (107) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigen van die steun

- (108) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan PAH/Zoetis staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (109) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.”⁽¹⁰⁰⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁽¹⁰¹⁾.
- (110) In dit geval maakte PAH/Zoetis deel uit van de Pfizer/Zoetis-groep. Bovendien vermeldt de ruling dat het de Pfizer-groep was die besloot om een “principaal”-model op te zetten, met PAH/Zoetis als “principaal” voor de bedrijfstak diergezondheid, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (111) Ofschoon de Pfizer/Zoetis-groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert⁽¹⁰²⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Pfizer/Zoetis-groep, naast PAH/Zoetis, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (112) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽¹⁰³⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽¹⁰⁴⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.

⁽¹⁰⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽¹⁰¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽¹⁰²⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekke inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”

⁽¹⁰³⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽¹⁰⁴⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU; Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

- (113) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (114) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt ⁽¹⁰⁵⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt ⁽¹⁰⁶⁾. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU ⁽¹⁰⁷⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (115) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan PAH/Zoetis en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (116) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden ⁽¹⁰⁸⁾.

5. CONCLUSIE

In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de voorlopige conclusie dat de ruling inzake “overwinst” die door België aan Pfizer Animal Health / Zoetis Belgium SA is afgegeven en de aanvaarding door België van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van die onderneming die op basis van die ruling zijn opgesteld, leidden tot de toekenning van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun aan die onderneming en aan de groep waartoe zij behoort. Handelend volgens de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, verzoekt de Commissie België derhalve zijn opmerkingen te maken en alle dienstige informatie te verstrekken voor de beoordeling van die maatregelen. Het gaat met name om:

- de jaarrekeningen van Pfizer Animal Health / Zoetis Belgium SA voor de jaren waarin de ruling door die onderneming werd gebruikt om haar belastbare winst te bepalen en de aangiften in de vennootschapsbelasting en de aanslagen in de vennootschapsbelasting van Pfizer Animal Health / Zoetis Belgium SA over die jaren;
- alle informatie waaruit blijkt dat de door de bovengenoemde ruling vrijgestelde “overwinst” is opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap;
- alle verrekenprijsstudies en andere documenten betreffende of ingediend in verband met de ruling en alle andere aan Pfizer Animal Health / Zoetis Belgium SA toegekende Belgische fiscale rulings, waaronder in verband met het verrekenprijsmodel van de “principaal”-structuur;
- een geactualiseerd organigram dat de huidige eigendomsstructuur van de Groep beschrijft.

België wordt verzocht deze informatie binnen één maand vanaf de datum van ontvangst van deze brief te verstrekken. De Commissie verzoekt uw autoriteiten onmiddellijk een afschrift van deze brief toe te zenden aan de potentiële ontvanger van de steun.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en verwijst naar artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad, volgens hetwelk elke onrechtmatige steun van de ontvanger kan worden teruggevorderd.

⁽¹⁰⁵⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽¹⁰⁶⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽¹⁰⁷⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

⁽¹⁰⁸⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

De Commissie deelt België mee dat zij de belanghebbenden in kennis zal stellen door de bekendmaking van deze brief en van een samenvatting ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie. Tevens zal zij de belanghebbenden in de lidstaten van de EVA die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement van het Publicatieblad in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief toe te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking.

STAATLICHE BEIHILFEN — BELGIEN**Staatliche Beihilfe SA.53989 (2019/NN) — Steuerbefreiung für Gewinnüberschüsse von AB Inbev/Ampar****Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union****(Text von Bedeutung für den EWR)**

(2020/C 288/26)

Mit Schreiben vom 16. September 2019, das nachstehend in der verbindlichen Sprachfassung abgedruckt ist, hat die Kommission Belgien von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

Alle Beteiligten können innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung dieser Zusammenfassung und des Schreibens zu der Beihilfe, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist, Stellung nehmen. Die Stellungnahmen sind an folgende Anschrift zu richten:

Europäische Kommission
Generaldirektion Wettbewerb
Registratur Staatliche Beihilfen
1049 Bruxelles/Brussel
BELGIQUE/BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Alle Stellungnahmen werden Belgien übermittelt. Beteiligte, die eine Stellungnahme abgeben, können unter Angabe von Gründen schriftlich beantragen, dass ihre Identität nicht bekannt gegeben wird.

Beschreibung der Maßnahme, die Gegenstand des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens ist

2012 erteilten die belgischen Steuerbehörden der belgischen Partnerschaft zwischen Anheuser-Busch Inbev NV und Ampar BVBA (im Folgenden „ABI/Ampar“) für die Steuerjahre 2011 bis 2015 einen Steuervorbescheid hinsichtlich der Behandlung von „Gewinnüberschüssen“. Auf der Grundlage dieses Steuervorbescheids wurde ABI/Ampar für den Teil des Gewinns vor Zinsen und Steuern („EBIT“), den die Partnerschaft eigenen Angaben zufolge als „Gewinnüberschuss“ aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erwirtschaftete, eine Befreiung von der belgischen Körperschaftsteuer gewährt. Der Steuervorbescheid stützt sich Belgien zufolge auf Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes.

Würdigung der Maßnahme

Die Kommission hat ernste Zweifel daran, dass die Maßnahme nach Artikel 107 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Sie vertritt die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahme ABI/Ampar einen selektiven Vorteil in Form einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage verschafft, da die Nettofinanzlage dieser Unternehmen durch eine Einzelmaßnahme verbessert wird.

Die Kommission ist ferner der Ansicht, dass die Maßnahme ABI/Ampar einen Vorteil gegenüber Steuerzahlern verschafft, die sich in einer sachlich und rechtlich vergleichbaren Lage befinden. Zum einen geht die Kommission vorläufig davon aus, dass die belgischen Steuerbehörden Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes falsch anwenden, wenn sie ABI/Ampar im Rahmen der Maßnahme eine Steuerbefreiung für „Gewinnüberschüsse“ gewähren. Erstens wird diesen Unternehmen mit der Maßnahme im Voraus eine einseitige Steuerbefreiung für Gewinne gewährt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einer verbundenen ausländischen Gegenpartei in einem anderen Steuergebiet eingeflossen sind. Zweitens wird mit der Maßnahme Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes, d. h. die Bestimmung, mit der der Fremdvergleichsgrundsatz im belgischen Steuerrecht verankert wird, angewendet, obwohl keine Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen ermittelt werden. Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage von ABI/Ampar durch die Maßnahme verringert, obwohl das belgische Steuerrecht keine Rechtsgrundlage dafür bietet. Daher wird ABI/Ampar gegenüber allen anderen körperschaftssteuerpflichtigen Unternehmen in Belgien begünstigt, für deren Besteuerung — als Ausgangspunkt, unbeschadet etwaiger gesetzlich vorgesehener Anpassungen — der Buchgewinn herangezogen wird.

Zum anderen vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass — selbst wenn Artikel 185 Absatz 2 Buchstabe b des belgischen Einkommensteuergesetzes als Grundlage für eine Steuerbefreiung von angeblich aufgrund von Synergien und Skaleneffekten erzielten Gewinnen erachtet werden könnte, was die Kommission bestreitet — die Maßnahme eine Besserstellung von ABI/Ampar bewirkt, weil die Steuerbefreiung von „Gewinnüberschüssen“ nicht für alle körperschaftssteuerpflichtigen Unternehmen gilt, die von Belgien als „Gewinnüberschüsse“ eingestufte Gewinne erzielen.

In Ermangelung einer stichhaltigen Begründung vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Maßnahme und die Tatsache, dass die belgischen Steuerbehörden die auf der Grundlage der Maßnahme erstellten jährlichen Steuererklärungen von ABI/Ampar akzeptieren, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 zugunsten von Anheuser-Busch Inbev NV/Ampar BVBA und der Unternehmensgruppe Anheuser-Busch Inbev darstellen. Derzeit kann die Kommission keine Gründe erkennen, aus denen die Maßnahme für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnte. Sie hat deshalb ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt.

Nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates können alle rechtswidrigen Beihilfen vom Empfänger zurückgefordert werden.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF FRANZÖSISCH

Par la présente, la Commission a l'honneur d'informer la Belgique qu'après avoir examiné les informations transmises par vos autorités sur la mesure citée en objet, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le «TFUE»).

1. PROCÉDURE

- (1) Le 11 janvier 2016, la Commission a adopté une décision négative assortie d'une injonction de récupération concernant la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» mise en œuvre par la Belgique de 2004 à 2014 (la «décision de 2016») ⁽¹⁾. Dans la décision de 2016, la Commission concluait que cette pratique était constitutive d'un régime d'aides dans le cadre duquel les bénéficiaires d'une décision anticipée concernant leurs «bénéfices excédentaires» recevaient une aide d'État illégale et incompatible. Anheuser-Busch Inbev NV et Ampar BVBA (ensemble «ABI / Ampar») a bénéficié d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» et a été identifiée par la Belgique comme une des bénéficiaires du régime d'aides allégué. À la suite de la décision de 2016, les autorités belges ont cherché à récupérer les impôts impayés auprès d'ABI / Ampar.
- (2) Le 14 février 2019, le Tribunal de l'Union européenne (le «Tribunal») a conclu que la Commission avait erronément considéré que la pratique des décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» constituait un régime d'aides et il a annulé la décision de 2016, sans se prononcer sur l'existence d'une aide d'État illégale et incompatible dans chacune des décisions anticipées concernées. Le 24 avril 2019, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice de l'Union européenne (la «Cour de justice») ⁽²⁾.
- (3) Par lettre du 5 avril 2019, la Commission a demandé à la Belgique de lui communiquer les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» qu'elle n'avait pas encore transmises dans le cadre de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de 2016. Elle a en outre informé la Belgique qu'elle avait des raisons de penser que les différentes décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» octroyées par la Belgique entre 2004 et 2014, y compris celle octroyée à ABI / Ampar, pouvaient être constitutives d'aides d'État illégales. La Commission a invité la Belgique à formuler ses observations.
- (4) Par lettre du 9 mai 2019, la Belgique a transmis à la Commission les décisions anticipées demandées et a expliqué pourquoi elle considérait qu'elles ne constituaient pas des aides d'État.

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) ABI / Ampar est une société interne de droit belge basée à Louvain, en Belgique, avec Anheuser-Busch Inbev NV comme associé gérant et Ampar BVBA comme associé interne. Les deux associés font partie du groupe Anheuser-Busch InBev (le «Groupe»). Le Groupe est un leader mondial dans le secteur brassicole, avec un portefeuille de plus de 200 marques, notamment des marques mondiales telles que Budweiser, Stella Artois et Becks. Le Groupe opère à l'échelle mondiale et exerce ses activités de base en Europe, en Asie, en Amérique latine et aux États-Unis.
- (6) En 2010, le Groupe avait un chiffre d'affaires total supérieur à 36 milliards d'EUR et, à l'époque de la décision anticipée, il employait environ 114 000 personnes dans 23 pays du monde ⁽³⁾.

2.2. Les mesures contestées

- (7) Dans la présente décision, les «mesures contestées» se composent d'une part de la décision anticipée décrite ci-dessous et d'autre part de l'acceptation, par les autorités fiscales belges, des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par les associés d'ABI / Ampar sur la base de ces décisions anticipées, mesures par lesquelles lesdites autorités ont accordé une exonération des «bénéfices excédentaires» à ABI / Ampar ⁽⁴⁾:
 - le 28 août 2012, ABI / Ampar a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015 (la «décision anticipée») ⁽⁵⁾. Dans la décision anticipée de 2010, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi qu'ABI / Ampar pouvait exonérer une partie de son bénéfice d'exploitation (en anglais *earnings before interest and taxes* ou «EBIT») égale au ratio «[Dépenses 1]»/«dépenses totales», avec un maximum de [80-100] % (selon l'année), de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»).

⁽¹⁾ Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique (JO L 260 du 27.9.2016, p. 61).

⁽²⁾ Affaire C-337/19 P, Commission/Belgique et Magnetrol International.

⁽³⁾ Toutes les données proviennent de la décision anticipée telle que définie au considérant (7).

⁽⁴⁾ Étant donné qu'ABI / Ampar est une société fiscalement transparente au regard du droit fiscal belge, toutes les références faites à ABI / Ampar dans la présente décision concernant les conséquences fiscales, les déclarations fiscales, les avantages ou les questions fiscales connexes concernent les associés d'ABI / Ampar.

⁽⁵⁾ Voorafgaande beslissing 2012.229 du 28 août 2012, adressée à ABI / Ampar. La décision anticipée a été modifiée par un «avenant» daté du 23 décembre 2014. Cet avenant accepte une demande d'extension des dispositions de la décision anticipée aux services rendus à des membres supplémentaires du Groupe à la suite d'une acquisition externe.

2.2.1. L'opération pour laquelle la décision anticipée a été demandée

- (8) La décision anticipée décrit la décision du groupe d'instituer un bureau d'achats mondial (en anglais *Global Procurement Office* ou «GPO») sous la forme d'une entreprise commune entre Anheuser-Busch Inbev NV et Ampar BVBA au 1^{er} janvier 2011 et le projet de centralisation progressive de certaines activités d'achats du Groupe au sein de cette entreprise commune. À cet égard, les coûts attendus du GPO peuvent être répartis entre les «[Dépenses 1]» (par exemple, pour [...]) et les «[Dépenses 2]» (par exemple, [...])⁽⁶⁾. Le GPO est fiscalement transparent, ce qui signifie que les bénéfices qu'il génère et les pertes qu'il subit sont comptabilisés à des fins fiscales au niveau des associés, conformément à une clé de répartition acceptée par les autorités fiscales belges. Le GPO conclut des accords de services afin de fournir des services d'achats à une échelle mondiale aux entités du Groupe concernées, avec pour objectif principal de tirer parti d'économies d'échelle grâce à [...]. En vertu de ces contrats de services, le GPO sera rémunéré [...] par une «redevance pour services d'achats». La décision anticipée décrit le fait que le GPO fournira une plateforme destinée à faciliter [...] et la réalisation d'avantages synergiques à l'avenir⁽⁷⁾. Dans le cadre de la structure d'achats mondiaux («Global Procurement»), ABI / Ampar, le GPO, exercera la fonction d'entité centrale responsable de certaines activités d'achats du Groupe au niveau mondial.

2.2.2. Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer

- (9) La décision anticipée valide la fixation des prix des transactions intragroupe entre ABI / Ampar et les autres entités du Groupe dans le cadre de la structure de «Global Procurement». Plus précisément, la décision anticipée valide:
- le fait que, dans le cadre de la structure de «Global Procurement», ABI / Ampar aura un rôle stratégique dans la gestion et le traitement des activités mondiales centralisées d'achats du Groupe, y compris en ce qui concerne [...], créant ainsi de la valeur ajoutée et apportant des avantages substantiels par [...] et d'autres économies d'échelle au Groupe dans son ensemble⁽⁸⁾;
 - le caractère de pleine concurrence de la rémunération due par les sociétés du groupe au GPO dans le cadre de l'accord de service d'achats, consistant en une «redevance [...] pour services d'achats». Pour chaque société du Groupe, cette redevance [...] est établie à [...] % de ses dépenses pour les achats exposées au niveau central, avec un maximum de [...] % des économies de coûts réalisées grâce aux achats centralisés et reconnues par la société du Groupe / bénéficiaire des services. Le caractère de pleine concurrence de la «redevance pour services d'achats» dans le cadre de la structure de «Global Procurement» est pleinement étayé par une étude complète des prix de transfert réalisée par des consultants externes d'ABI / Ampar conformément aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et aux règles américaines en la matière⁽⁹⁾. Ce caractère de pleine concurrence a été confirmé par les autorités fiscales belges dans le cadre d'une décision anticipée distincte⁽¹⁰⁾.
- (10) La décision anticipée affirme que la mise en place de la structure de «Global Procurement» conduira à des synergies et à d'autres économies d'échelle qui profiteront à l'ensemble du Groupe. Elle fait ensuite valoir que le volet «[Dépenses 1]» des activités d'achats d'un groupe n'est généralement pas sous-traité par des groupes nationaux à des parties extérieures⁽¹¹⁾, tandis qu'ABI / Ampar, qui fait partie du Groupe, sera en mesure de superviser, de contrôler et d'exécuter ces activités⁽¹²⁾. Puis elle soutient qu'*«une part importante des bénéfices réalisés par [ABI / Ampar] grâce aux activités fournies par le GPO découle d'activités qui ne sont normalement pas exercées par des parties indépendantes»*⁽¹³⁾. Et de poursuivre que *«[c]et élément repose sur le fait que la position unique en son genre d'ABI lui permet d'obtenir un bénéfice qui, bien qu'il soit pleinement défendable au regard des critères de la pleine concurrence prévus par les normes internationales, ne pourrait être obtenu par un prestataire extérieur indépendant»*⁽¹⁴⁾.
- (11) La décision anticipée affirme ensuite que les bénéfices susmentionnés imputables aux synergies et aux économies d'échelle, qui n'auraient pas pu être générés par ABI / Ampar s'il s'était agi d'un prestataire indépendant (c'est-à-dire ne faisant pas partie du Groupe), peuvent être calculés comme la différence entre⁽¹⁵⁾:
- (i) le bénéfice total du GPO; et
 - (ii) le bénéfice généré par les achats ne relevant pas des [Dépenses 1], puisque des prestataires indépendants qui exécutent des services d'achats n'exercent généralement pas le type d'activités qui donnent lieu à des bénéfices tirés des activités d'achats relevant des «[Dépenses 1]» ([...], etc.).

⁽⁶⁾ Décision anticipée, points 20, 21, 56 et 57.

⁽⁷⁾ Décision anticipée, point 28.

⁽⁸⁾ Décision anticipée, en particulier points 49, 50 et 68.

⁽⁹⁾ Décision anticipée, point 93.

⁽¹⁰⁾ Voorafgaande beslissing 2010.228, voir décision anticipée, point 94.

⁽¹¹⁾ Décision anticipée, points 75 à 80.

⁽¹²⁾ Décision anticipée, points 74 et 82.

⁽¹³⁾ Décision anticipée, points 66 et 81.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée, point 98.

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée, points 95, 96 et 98.

Le montant visé au point i) représente l'EBIT généré par ABI / Ampar et enregistré dans ses comptes annuels, c'est-à-dire le chiffre d'affaires total provenant des redevances de services de pleine concurrence perçues pour les services d'achats fournis aux bénéficiaires des services (sociétés du Groupe) dans le cadre de la structure de «Global Procurement» moins les dépenses d'exploitation du GPO. Le montant visé au point ii) représente [...] ⁽¹⁶⁾. La décision anticipée calcule le montant visé au point ii) en [...].

- (12) En se fondant sur des chiffres d'achats prévisionnels du Groupe pour les années 2011 à 2015, la décision anticipée estime l'EBIT annuel d'ABI / Ampar lié aux «[Dépenses 1]» dans une fourchette située entre [80-100] % de son EBIT total. En conséquence, la décision anticipée valide le fait que la part de l'EBIT annuel d'ABI / Ampar liée aux «[Dépenses 1]», avec un pourcentage maximal estimé sur la base des chiffres prévisionnels (à savoir entre [80-100] %), est considérée comme un «bénéfice excédentaire» tiré de ses activités de GPO que ABI / Ampar peut exonérer de l'impôt sur les sociétés ⁽¹⁷⁾.
- (13) La décision anticipée justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant au paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ⁽¹⁸⁾. Elle renvoie ensuite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable ⁽¹⁹⁾.
- (14) La décision anticipée déclare qu'Anheuser-Busch Inbev NV et Ampar BVBA (en tant qu'associés d'ABI / Ampar, fiscalement transparente) peuvent exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique, pour une période de cinq ans, un montant égal à la part de l'EBIT annuel du GPO réalisé dans le cadre de la structure de «Global Procurement» liée aux «[Dépenses 1]» (avec un maximum de [80-100] %, en fonction des prévisions pour l'année considérée) ⁽²⁰⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

2.3.1. L'imposition des revenus au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (15) Le CIR établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. Son article 1^{er} définit quatre catégories d'impôts sur le revenu recouvrant l'impôt des personnes physiques (Titre II: articles 3 à 178), des sociétés résidentes (Titre III: articles 179 à 219), des autres personnes morales (Titre IV: articles 220 à 226) et des contribuables non-résidents — personnes physiques, entreprises, autres personnes morales (Titre V: articles 227 à 248/3).
- (16) L'article 183 du CIR dispose que les revenus soumis à l'impôt en vertu du Titre III (sociétés résidentes) sont du même type que ceux soumis à l'impôt en vertu du Titre II (personnes physiques) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR précise à cet égard que les revenus imposables des entreprises industrielles, commerciales et agricoles englobent tous les revenus découlant d'activités entrepreneuriales, tels que les bénéfices provenant de «toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci», et de «tout accroissement de la valeur des éléments d'actif [...] et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels».
- (17) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Lue en liaison avec les articles 1^{er}, 24 et 183 du CIR, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs positifs ou négatifs prévus par la législation fiscale — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (18) En effet, la base imposable au titre du code belge des impôts sur les revenus est déterminée sur la base du bénéfice enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les charges non déductibles) ou négatifs (tels que l'exonération partielle de certains dividendes distribués, la déduction de pertes reportées, des incitations fiscales) peuvent être appliqués ultérieurement pour établir la base imposable. Pour chacune de ces opérations, les contribuables doivent communiquer des renseignements à l'administration fiscale au moyen de leur déclaration d'impôts (formulaire 275.1) et être en mesure de fournir les pièces justifiant de tels ajustements. Par conséquent, alors que la base imposable ne correspond pas nécessairement toujours au bénéfice net réellement enregistré dans les comptes annuels du contribuable, compte tenu des ajustements apportés à cette base à des fins fiscales, la détermination de la base doit en tout état de cause se fonder sur les chiffres enregistrés dans les comptes comme point de départ.

⁽¹⁶⁾ Décision anticipée, points 83, 86, 91 et 98.

⁽¹⁷⁾ Décision anticipée, points 87 à 100.

⁽¹⁸⁾ Décision anticipée, point 132.

⁽¹⁹⁾ Décision anticipée, points 133, 134 et 135.

⁽²⁰⁾ Décision anticipée, points 131, 146 et 152.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

- (19) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽²¹⁾, la Belgique a introduit de nouvelles dispositions fiscales concernant les transactions transfrontières d'entités liées au sein d'un groupe multinational. Un second paragraphe a notamment été ajouté à l'article 185 du CIR, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert. L'article 185, paragraphe 2, du CIR dispose ce qui suit:

«[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

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

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions.»

- (20) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR est, dans sa structure et son intention, très similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»). L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue la base juridique des ajustements de prix de transfert dans la plupart des conventions conclues entre deux juridictions afin de prévenir une double imposition des revenus générés par un résident de l'une des juridictions concernées (la «convention en matière de double imposition»).
- (21) Conformément au dernier paragraphe de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, les ajustements des prix de transfert effectués sur la base du point a) ou b) font l'objet d'une procédure d'autorisation préalable obligatoire donnant lieu à une décision anticipée. Les cas dans lesquels l'ajustement découle de l'application de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices de sociétés liées (la «convention d'arbitrage de l'Union européenne») ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (22) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, point 2°, du CIR afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

2.3.1.2. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004

- (23) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR ⁽²²⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune» ⁽²³⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement» ⁽²⁴⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite ⁽²⁵⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.

⁽²¹⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, publiée au Moniteur belge du 9 juillet 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

⁽²²⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽²³⁾ Ibidem, p. 7: «La notion de principe de pleine concurrence est introduite dans la législation fiscale par l'addition d'un deuxième paragraphe à l'article 185, CIR. Il est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.»

⁽²⁴⁾ Ibidem, p. 9: «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽²⁵⁾ Ibidem, p. 5-6. «Le droit fiscal belge ne contient toutefois aucune disposition qui autorise une correction des bénéfices surévalués en comptabilité. Il existe plus exactement un lien très fort entre le droit comptable, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part. Ainsi le Code des sociétés et l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés imposent des règles précises pour la valorisation. Ces règles doivent également s'appliquer à la détermination de la base imposable, à moins que et dans la mesure où la législation fiscale y déroge.»

- (24) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (25) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (26) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR (la «circulaire») tant pour l'ajustement primaire que pour l'ajustement corrélatif des prix de transfert a été publiée⁽²⁶⁾. La circulaire confirme les définitions établies dans l'exposé des motifs pour les entités faisant partie d'un groupe multinational et les transactions transfrontières visées par l'article 185, paragraphe 2, du CIR. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions anticipées.
- (27) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées pour les ajustements corrélatifs et à l'autonomie dont le Service dispose pour fixer les conditions au cas par cas, qui est censée contribuer à une efficacité et à une certitude accrues pour les contribuables et améliorer le climat d'investissement en Belgique.
- (28) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR sera effectué sous la forme d'une «majoration de la situation initiale des réserves» dans la déclaration d'impôts de l'entreprise (formulaire 275.1). En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en lien avec l'ajustement corrélatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement corrélatif (négatif)⁽²⁷⁾ lorsque l'ajustement primaire (positif) opéré par une autre juridiction fiscale est excessif. Elle décrit également la manière dont il convient d'enregistrer les ajustements des prix de transfert dans les comptes fiscaux de la société belge concernée. Enfin, la circulaire rappelle que l'article 185, paragraphe 2, du CIR s'applique depuis le 19 juillet 2004.

2.3.1.4. Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des «bénéfices excédentaires»

- (29) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005⁽²⁸⁾, le ministre belge des finances de l'époque a confirmé que la part du bénéfice comptabilisé par une entité belge d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposée en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères de ce groupe qui doivent ajouter ces «bénéfices excédentaires» à leur base imposable.
- (30) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale⁽²⁹⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le député ayant posé la question faisait observer que la plupart des conventions en matière de double imposition conclues par la Belgique contenaient uniquement une disposition concernant les ajustements positifs des prix de transfert. Dans les conventions comportant une disposition sur les ajustements corrélatifs (négatifs) des prix de transfert, l'ajustement corrélatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement primaire opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement primaire (positif) des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, même si, d'un point de vue légal, l'obligation de demander une décision anticipée s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement corrélatif (négatif) unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire (positif) ou soit — à tout le moins — informé de l'ajustement corrélatif (négatif) opéré par les autorités belges.
- (31) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement corrélatif (négatif) avaient en effet été reçues à ce stade. En outre, le ministre avait affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les «bénéfices excédentaires» et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.

⁽²⁶⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

⁽²⁷⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 définit l'ajustement corrélatif comme suit: «Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays».

⁽²⁸⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²⁹⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

- (32) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires» sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées⁽³⁰⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

2.3.1.5. La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions anticipées en matière fiscale

- (33) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministère des finances de se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts⁽³¹⁾.
- (34) L'article 20 de cette loi définit ce qu'est une décision anticipée et établit le principe selon lequel une telle décision ne peut avoir pour effet de réduire le montant de l'impôt dû ou d'exonérer le contribuable de celui-ci:

«Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.»

La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt.»

- (35) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou à des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal. L'article 23 de la loi définit le principe selon lequel les décisions anticipées lient l'administration fiscale pour l'avenir, ainsi que les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne lie pas l'administration fiscale. C'est le cas lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit de l'Union ou du droit national.
- (36) La loi du 21 juin 2004 apportait une modification à la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée en matière fiscale qui implique la création d'un organisme autonome au sein de l'administration belge chargé de délivrer ces décisions anticipées⁽³²⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions anticipées a été créé par l'arrêté royal du 13 août 2004 au sein de l'organe central du ministère des finances compétent pour l'octroi des décisions anticipées (le «Service public fédéral Finances»). Le Service des décisions anticipées publie un rapport annuel sur ses activités.

2.3.2. Cadre de l'OCDE relatif aux prix de transfert

2.3.2.1. Modèle de convention fiscale de l'OCDE et principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert

- (37) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert»)⁽³³⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (38) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.

⁽³⁰⁾ Compte rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³¹⁾ Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur Belge n° 410, deuxième édition, du 31 décembre 2002, p. 58817.

⁽³²⁾ Voir la note de bas de page n° 21.

⁽³³⁾ La dernière version des principes a été publiée le 10 juillet 2017 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017»). Les versions précédentes des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avaient été publiées en 2010 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010») et en 1995 (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995»).

- (39) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes⁽³⁴⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence⁽³⁵⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (40) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.
- (41) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus⁽³⁶⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition international par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (42) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:
- «Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»*
- (43) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017⁽³⁷⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie⁽³⁸⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe⁽³⁹⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (44) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (45) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.

⁽³⁴⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³⁵⁾ Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises associées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert pour réduire leur revenu imposable, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

⁽³⁶⁾ Voir le paragraphe 5 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

⁽³⁷⁾ Paragraphes 1.157 et suivants des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁸⁾ Paragraphe 1.162 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽³⁹⁾ Paragraphe 1.158 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résidant sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽⁴⁰⁾.
- L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant ⁽⁴¹⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif ⁽⁴²⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.

- (46) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence ⁽⁴³⁾.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

- (47) La Belgique affirme que l'exonération des «bénéfices excédentaires» accordée par les mesures contestées ne donne pas lieu à une aide d'État. À l'appui de cette affirmation, elle renvoie, en les synthétisant, à certains arguments qu'elle a avancés dans son recours en annulation et dans sa réplique dans l'affaire T-131/16 devant le Tribunal.
- (48) La Belgique estime qu'elle ne peut pas imposer les bénéfices qui ne relèvent pas de sa compétence fiscale et que les «bénéfices excédentaires» exonérés en application des mesures contestées sont tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe d'entreprises multinational et échappent donc à la compétence fiscale de la Belgique en vertu du droit fiscal international. Elle considère dès lors que l'exonération accordée ne constitue pas un avantage et n'entraîne aucune discrimination, mais est la conséquence d'une disparité factuelle. La Belgique fait observer que le taux d'imposition applicable à l'assiette de l'impôt sur les sociétés après correction est identique pour tous les contribuables.
- (49) Aux fins de l'appréciation de la sélectivité, la Belgique affirme que le cadre de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est l'imposition de toutes les entités soumises à l'impôt en Belgique. La Belgique estime que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en fait partie intégrante. Étant donné que la Belgique considère en outre que les mesures contestées correspondent à une application normale et correcte de cette disposition, elle affirme que ces mesures ne peuvent constituer une dérogation et, dès lors, qu'elles ne confèrent aucun avantage et qu'elles ne sont pas sélectives.

⁽⁴⁰⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les 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».

⁽⁴¹⁾ L'article 9, paragraphe 2, dispose que: «Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.»

⁽⁴²⁾ En cas de litige entre les parties concernées quant au montant et à la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue à l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE devrait être mise en œuvre, même en l'absence d'une disposition telle que l'article 9, paragraphe 2. Les autorités compétentes concernées sont tenues uniquement de faire tout ce qui est en leur pouvoir, mais pas d'atteindre un résultat, de sorte que le problème de la double imposition ne pourrait pas être résolu si les États contractants n'ont pas convenu d'une clause d'arbitrage dans la convention fiscale.

⁽⁴³⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.»

- (50) La Belgique soutient en outre que contrairement à l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR n'exige pas l'existence d'une double imposition effective ou potentielle pour autoriser un ajustement corrélatif (négatif). La Belgique fait valoir que l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert (méthode du coût majoré, méthode du prix de revente ou MTMN) comporte un problème de «continuum de prix», car le caractère raisonnable d'un prix n'est établi qu'à partir d'une seule dimension (la partie testée) imputant le bénéfice consolidé résiduel à la partie la plus complexe. La Belgique affirme que ce bénéfice résiduel ne correspond pas nécessairement au «bénéfice de pleine concurrence pur» de cette partie la plus complexe du fait qu'il inclut des éléments de bénéfice qui n'auraient pas pu être réalisés sans faire partie d'un groupe plus large.
- (51) Enfin, la Belgique conteste également que les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» exigent de facto une réorganisation de groupe et fait valoir qu'une décision anticipée ne peut en réalité pas être émise quand la demande concerne des situations ou des opérations similaires à celles ayant déjà produit des effets d'un point de vue fiscal.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (52) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁴⁴⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (53) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. ABI / Ampar, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge ⁽⁴⁵⁾. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (54) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁴⁶⁾. La décision anticipée a permis à ABI / Ampar d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès d'ABI / Ampar en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (55) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, ABI / Ampar fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. ABI / Ampar est responsable des activités d'achats du Groupe dans le monde entier par l'intermédiaire du GPO. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur d'ABI / Ampar est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁴⁷⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

⁽⁴⁴⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

⁽⁴⁵⁾ AB InBev et l'État belge sont parties à une affaire devant la justice nationale concernant l'application correcte de la décision anticipée. Il n'est pas tenu compte de cet élément aux fins de la présente décision car les doutes qui y sont soulevés portent sur toute application éventuelle de la décision anticipée.

⁽⁴⁶⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁴⁷⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (56) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes ⁽⁴⁸⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent ABI / Ampar de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère ABI / Ampar d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence ⁽⁴⁹⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

4.5. Avantage sélectif

- (57) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État ⁽⁵⁰⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à ABI / Ampar parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (58) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise ⁽⁵¹⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même ⁽⁵²⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû ⁽⁵³⁾.
- (59) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à ABI / Ampar en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par valider les prix fixés pour les transactions intragroupe conclues entre ABI / Ampar (par l'intermédiaire du GPO) et ses contreparties étrangères associées au sein du Groupe. Cette fixation des prix de transfert, qui est pleinement étayée par une étude des prix de transfert et dont le caractère de pleine concurrence a été confirmé dans une décision anticipée distincte émise par les autorités fiscales belges, a pour effet qu'ABI / Ampar se voit attribuer une rémunération pour ses activités de services d'achats (par l'intermédiaire du GPO) égale à [...] % des dépenses centralisées (avec un maximum de [...] % des économies réalisées et avérées reconnues par les bénéficiaires des services). Ce bénéfice est ensuite enregistré dans les comptes annuels d'ABI / Ampar et fournit la base de son EBIT.
- (60) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015, ABI / Ampar a été autorisée à exonérer une partie de son EBIT de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». ABI / Ampar n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices d'ABI / Ampar, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à ABI / Ampar, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

⁽⁴⁸⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁴⁹⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30 et la jurisprudence citée.

⁽⁵⁰⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁵¹⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁵²⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁵³⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

4.5.2. *Constat principal de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées sont de nature individuelle*

- (61) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à ABI/ Ampar au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁵⁴⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁵⁵⁾.
- (62) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».
- (63) Dans son arrêt du 14 février 2019, le Tribunal a annulé la décision de 2016 au motif que la Commission avait qualifié à tort de «régime», au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, la pratique administrative par laquelle la Belgique a accordé des décisions anticipées en matière de «bénéfices excédentaires», y compris les mesures contestées. Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées octroient à ABI/ Ampar un avantage sous forme de réduction de sa base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés, et étant donné qu'il convient de considérer ces mesures comme étant de nature individuelle, la Commission peut présumer à titre provisoire qu'elles sont a priori sélectives.

4.5.3. *Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'ABI/ Ampar par rapport à des entreprises comparables*

- (64) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁵⁶⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁵⁷⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'ABI/ Ampar par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (65) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur d'ABI/ Ampar par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (66) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'ABI/ Ampar étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

⁽⁵⁴⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; l'affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et l'affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁵⁵⁾ Ibidem.

⁽⁵⁶⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁵⁷⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

4.5.3.1. *Premier constat subsidiaire de sélectivité: les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR*

- (67) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables⁽⁵⁸⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée⁽⁵⁹⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.
- (68) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujetti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition)⁽⁶⁰⁾.
- (69) Les mesures contestées permettent à ABI / Ampar d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (70) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (17), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*»⁽⁶¹⁾.
- (71) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (*des prix de transfert*).
 - l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (*des prix de transfert*).

⁽⁵⁸⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁵⁹⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU:C:2018:505, point 88: «L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁶⁰⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

⁽⁶¹⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, n° 100, & RCJB, 2000, p. 525).

- (72) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (des prix de transfert), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (des prix de transfert), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention ⁽⁶²⁾.
- (73) Ainsi qu'il ressort du considérant (19), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme ABI / Ampar) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (74) Aux considérants (75) à (90), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (des prix de transfert) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à ABI / Ampar au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'ABI / Ampar, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.
- (a) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une société associée étrangère*
- (75) En premier lieu, rien n'indique, dans la décision anticipée, que les «bénéfices excédentaires» exonérés de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par ABI / Ampar ont également été inclus dans la base imposable d'une société associée étrangère. La décision anticipée accorde l'exonération à titre préventif, c'est-à-dire avant que les bénéfices aient été générés, et de façon unilatérale, à savoir que l'exonération ne fait pas suite et n'est pas subordonnée à un ajustement primaire positif réalisé par une autre juridiction fiscale. La décision anticipée n'identifie même pas la ou les sociétés associées étrangères qui, dans les conditions que la décision anticipée considère comme conformes au principe de pleine concurrence, auraient dû ou auraient pu générer ces bénéfices.
- (76) A l'inverse, le point 135 de la décision anticipée s'appuie sur la réponse donnée en 2005 par le ministre belge des finances à une question parlementaire, selon laquelle il n'incombe pas à l'administration fiscale belge de déterminer quelle est la société associée étrangère dont la base imposable devrait inclure les bénéfices exonérés. S'il est vrai que l'administration fiscale belge n'est pas tenue de déterminer la base imposable des contreparties associées étrangères pour lesquelles la Belgique n'exerce aucune compétence fiscale, la Belgique dispose bien d'une compétence fiscale pour les bénéfices générés par les sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ont été initialement attribués à ces sociétés et que ces dernières ont enregistrés dans leurs comptes annuels, comme c'est le cas pour ABI / Ampar.
- (77) L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR établit que la Belgique ne s'abstient d'exercer sa compétence fiscale sur des bénéfices enregistrés dans les comptes annuels d'une société soumise à l'impôt en Belgique que quand les bénéfices ainsi ajustés *«sont également repris dans les bénéfices d'une autre société»*. L'administration fiscale belge a donc l'obligation de vérifier que cette condition est remplie avant d'accepter de ne pas exercer sa compétence fiscale en faveur d'une société soumise à l'impôt.
- (78) Étant donné que la décision anticipée autorise ABI / Ampar à exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice comptable à la fois à titre préventif et de façon unilatérale, sans jamais chercher à déterminer si le bénéfice exonéré est également inclus dans le bénéfice d'une contrepartie associée étrangère, la Commission estime à titre provisoire que les mesures contestées ont fait une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. En conséquence, l'ajustement négatif appliqué par les mesures contestées au bénéfice comptable d'ABI / Ampar pour parvenir à son bénéfice annuel imposable n'a aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (b) *Les «bénéfices excédentaires» exonérés ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre ABI / Ampar et des contreparties associées étrangères*
- (79) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'ABI / Ampar, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre

⁽⁶²⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littéra b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] A cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.»

des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre ABI / Ampar et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.

- (80) Comme expliqué au considérant (9), la décision anticipée commence par valider les prix fixés pour les transactions intragroupe entre ABI / Ampar (par l'intermédiaire du GPO) et d'autres sociétés du Groupe. Cette validation se réfère à une étude complète des prix de transfert effectuée par des consultants extérieurs, en établissant une redevance pour les services d'achats déterminée selon le principe de pleine concurrence conformément aux principes internationaux en matière de fixation des prix de transfert énoncés dans les principes de l'OCDE et dans les règles américaines en la matière, qui a été acceptée comme conforme au principe de pleine concurrence par les autorités fiscales belges ⁽⁶³⁾. Cette analyse — qui ne relève pas de l'objet de la présente décision — permet de déterminer une rémunération de pleine concurrence pour les activités de services d'achats fournies par ABI / Ampar aux autres sociétés du Groupe. Par conséquent, étant donné qu'une méthode spécifique a été choisie pour fixer le prix des transactions intragroupe d'ABI / Ampar et que la décision anticipée accepte le caractère de pleine concurrence des conditions entourant ces transactions et le rôle d'ABI / Ampar dans la structure de «Global Procurement», le bénéfice tiré de ces transactions constitue son bénéfice de pleine concurrence et est enregistré en tant que tel dans sa comptabilité.
- (81) Néanmoins, la décision anticipée soutient qu'en raison de la structure de «Global Procurement» mise en place par le Groupe, ABI / Ampar, agissant en tant que GPO, générera des «bénéfices excédentaires» sous la forme de synergies et d'économies d'échelle qu'un prestataire indépendant n'aurait pas pu générer ⁽⁶⁴⁾. Elle affirme ensuite que *«[l']interprétation belge du principe de pleine concurrence énoncé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR renvoie à la détermination d'une rémunération appropriée pour une entité belge comme s'il s'agissait d'une société individuelle et indépendante»* ⁽⁶⁵⁾. Et d'ajouter que *«l'article 185, paragraphe 2, point b), [du CIR] prévoit la possibilité d'ajuster unilatéralement les bénéfices comptables d'une entité belge à des fins fiscales, afin d'aligner le bénéfice sur l'interprétation belge du principe de pleine concurrence»* ⁽⁶⁶⁾.
- (82) La décision anticipée fait valoir que cet ajustement doit être déterminé comme la différence entre i) l'EBIT qu'ABI / Ampar devrait générer par l'intermédiaire du GPO dans le cadre de la structure de «Global Procurement» et ii) l'EBIT qu'elle devrait générer si elle était indépendante du Groupe auquel elle appartient ⁽⁶⁷⁾. Pour déterminer ce dernier, la décision anticipée considère que tous les revenus liés aux achats relevant des «[Dépenses 1]» constituent des «bénéfices excédentaires» car ils sont jugés non réalisables par des sociétés indépendantes. Par référence à une analyse du secteur et à une connaissance générale de la chaîne d'approvisionnement, la décision anticipée considère simplement que les transactions liées aux achats relevant des «[Dépenses 1]» n'existeraient pas sans l'implication d'un groupe ⁽⁶⁸⁾. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».
- (83) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décision anticipée semble affirmer, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application ⁽⁶⁹⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.

⁽⁶³⁾ Décision anticipée, points 64 et 65.

⁽⁶⁴⁾ Le point 39 de la décision anticipée déclare que, *«par suite de la mise en place du GPO, on peut s'attendre à d'importantes synergies et économies de coûts»*.

⁽⁶⁵⁾ Décision anticipée, point 61.

⁽⁶⁶⁾ Décision anticipée, point 62.

⁽⁶⁷⁾ Décision anticipée, points 83, 84, 86 et 98.

⁽⁶⁸⁾ Décision anticipée, point 85.

⁽⁶⁹⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: *«Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée "analyse de comparabilité", est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.»* Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: *«L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]»*.

- (84) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices «[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques». Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué ⁽⁷⁰⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable d'ABI / Ampar, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (85) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels ⁽⁷¹⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent ⁽⁷²⁾, ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux ⁽⁷³⁾.
- (86) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la réorganisation d'entreprise prévue, sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité du Groupe ⁽⁷⁴⁾, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par ABI / Ampar, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (87) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée ⁽⁷⁵⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés ⁽⁷⁶⁾.
- (88) La Commission reconnaît que la réorganisation prévue pourrait effectivement générer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle. Plus précisément, à la suite de la mise en place de la structure de «Global Procurement», la décision anticipée déclare que «[p]ar suite de cet accès immédiat à une large clientèle, [ABI / Ampar] atteint un montant critique sous son contrôle dès le premier jour et il lui est possible de créer de la valeur ajoutée et d'apporter des avantages substantiels aux entités d'ABI. Ces avantages découlent de [...]. En conséquence, les entités d'ABI sont disposées à sous-traiter leurs activités d'achats à ABI et obtiennent une valeur élevée et des avantages substantiels» ⁽⁷⁷⁾. Ces déclarations indiquent toutefois qu'une partie de la rentabilité supplémentaire engendrée par la réorganisation du Groupe découle des contributions d'ABI / Ampar en Belgique et, partant, que tout bénéfice supplémentaire a été enregistré à juste titre dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence, tandis qu'une autre partie (en particulier le regroupement des volumes) peut avoir été fournie par les bénéficiaires des services du Groupe ⁽⁷⁸⁾. A supposer que les actions concertées et délibérées, les sociétés du groupe qui exécutent ces actions et les transactions contrôlées entre ces parties du groupe aient été correctement identifiées (comme la décision anticipée semble le suggérer), la décision anticipée semble indiquer que ces avantages synergiques ont été équitablement répartis sur une base de pleine

⁽⁷⁰⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁷¹⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

⁽⁷²⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁷³⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁷⁴⁾ Par exemple, la décision anticipée n'indique pas quelles dépenses seraient réduites, ni quelles économies de coûts pourraient être générées, pas plus qu'elle n'indique comment les revenus seraient augmentés.

⁽⁷⁵⁾ Décision anticipée, point 132.

⁽⁷⁶⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (85)].

⁽⁷⁷⁾ Décision anticipée, point 68.

⁽⁷⁸⁾ Voir les paragraphes 1.160 et 1.168 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

concurrence entre toutes les sociétés du Groupe impliquées dans la génération des synergies et des économies d'échelle, à savoir ABI / Ampar d'une part et les bénéficiaires de services du Groupe d'autre part, en calculant un prix de pleine concurrence pour la «redevance pour services d'achats».

- (89) Cependant, le fait de ne pas tenir compte de tous les bénéfices découlant des fonctions, actifs et risques d'ABI / Ampar liés aux activités d'achats relevant des [Dépenses 1] qu'ABI / Ampar réalise effectivement, simplement parce que ces activités ne sont prétendument généralement pas sous-traitées à des parties extérieures, est clairement contraire au principe de pleine concurrence ⁽⁷⁹⁾.
- (90) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (78), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable d'ABI / Ampar pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.

(c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'ABI / Ampar entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*

- (91) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (61) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée ⁽⁸⁰⁾.
- (92) Au considérant (69), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (70), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (93) Aux considérants (75) à (90), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'ABI / Ampar, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur les sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à ABI / Ampar une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

4.5.3.2. *Deuxième constat subsidiaire de sélectivité: l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt*

- (94) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (63) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent ABI / Ampar de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (83).

⁽⁷⁹⁾ Voir les paragraphes 1.67, 9.173 et 9.174 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Voir également les paragraphes 1.121 et 1.122 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017: «1.121 [...] Une administration fiscale ne devra pas faire abstraction de la transaction effective ni lui substituer d'autres transactions sauf si les circonstances exceptionnelles décrites dans les paragraphes 1.122-1.125 s'appliquent.» «1.122 [...] Il importe de rappeler que le simple fait que la transaction ne puisse pas être observée entre des parties indépendantes ne signifie pas qu'elle doive être écartée. Des entreprises associées peuvent conclure des accords de types beaucoup plus divers que des entreprises indépendantes, et peuvent s'engager, pour des raisons commerciales valables, dans des transactions d'une nature particulière qui ne sont que très rarement, voire jamais, observées entre des entreprises indépendantes.» Dans le même ordre d'idées, paragraphe 9.35 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017: «9.35 Les réorganisations conduisent souvent les groupes multinationaux à mettre en œuvre des modèles opérationnels mondiaux qui ne se rencontrent pas souvent, voire jamais, entre entreprises indépendantes, ces groupes exploitant précisément leur dimension multinationale et le fait qu'ils peuvent fonctionner de façon intégrée. Ils peuvent par exemple mettre en place des chaînes d'approvisionnement mondiales ou des fonctions centralisées qui ne pourraient pas l'être entre entreprises indépendantes. Ce manque de comparables ne signifie pas que la mise en œuvre de tels modèles opérationnels mondiaux n'est pas conforme au principe de pleine concurrence. Tous les efforts devraient être engagés pour établir le prix des transactions couvertes par la réorganisation, telles que délimitées avec précision selon le principe de pleine concurrence.»

⁽⁸⁰⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

- (95) En effet, en permettant à ABI / Ampar d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (96) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent ABI / Ampar de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽⁸¹⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (97) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent ABI / Ampar de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (98) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent ABI / Ampar de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable d'ABI / Ampar à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (80). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (99) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent ABI / Ampar de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (100) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽⁸²⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽⁸³⁾.
- (101) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'ABI / Ampar, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.

⁽⁸¹⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

⁽⁸²⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁸³⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

- (102) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽⁸⁴⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (103) Premièrement, comme expliqué aux considérants (75) à (78), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable d'ABI / Ampar qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.
- (104) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (79) à (90), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre ABI / Ampar et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (105) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.
- (106) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

4.6. Conclusions provisoires quant à l'existence d'une aide et aux bénéficiaires de cette aide

- (107) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à ABI / Ampar sous la forme d'une exonération fiscale.
- (108) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales»⁽⁸⁵⁾. Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels⁽⁸⁶⁾.

⁽⁸⁴⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 52.

⁽⁸⁵⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽⁸⁶⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

- (109) En l'espèce, ABI / Ampar fait partie du Groupe. En outre, la Commission part du principe que c'est le Groupe qui a décidé de mettre en place une structure de «Global Procurement», avec ABI / Ampar en tant que GPO, en conséquence de quoi cette entité a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.
- (110) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie de ce Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées⁽⁸⁷⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le Groupe Anheuser-Busch Inbev, en plus d'ABI / Ampar, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.7. Illégalité de l'aide

- (111) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification)⁽⁸⁸⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension)⁽⁸⁹⁾. L'article 1er, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».
- (112) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

- (113) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE⁽⁹⁰⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE⁽⁹¹⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide⁽⁹²⁾.
- (114) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à ABI / Ampar et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.
- (115) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question⁽⁹³⁾.

⁽⁸⁷⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

⁽⁸⁸⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽⁸⁹⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽⁹⁰⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽⁹¹⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽⁹²⁾ Affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

⁽⁹³⁾ Affaire T-308/11, Eurallumina/Commission, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

5. CONCLUSION

À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que la décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» accordée à la société interne Anheuser-Busch Inbev NV / Ampar BVBA par la Belgique et l'acceptation par cette dernière des déclarations annuelles de l'impôt sur les sociétés établies par ces entreprises sur la base de cette décision anticipée ont abouti à l'octroi d'une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur en faveur de ces entreprises et du Groupe auquel elles appartiennent. La Commission, agissant dans le cadre de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, invite donc la Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de ces mesures. Cela concerne en particulier:

- les comptes annuels d'Anheuser-Busch Inbev NV et d'Ampar BVBA relatifs aux années pour lesquelles ces entreprises se sont fondées sur la décision anticipée pour déterminer leur bénéfice imposable, les déclarations aux fins de l'impôt sur les sociétés et les avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés d'Anheuser-Busch Inbev NV et d'Ampar BVBA pour ces années;
- toute information démontrant que les «bénéfices excédentaires» exonérés par la décision anticipée susmentionnée ont été inclus dans la base imposable d'une entreprise associée étrangère;
- tous les rapports sur les prix de transfert et autres documents liés à la décision anticipée ou présentés en lien avec celle-ci;
- un organigramme actualisé décrivant la structure de détention actuelle du Groupe.

La Belgique est invitée à fournir ces informations dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la présente. Il est demandé à vos autorités de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre au bénéficiaire potentiel de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées par la publication de la présente lettre et d'un résumé de celle-ci au *Journal officiel de l'Union européenne*. Elle informera également les parties intéressées dans les pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du *Journal officiel de l'Union européenne*, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette publication.

WORTLAUT DES SCHREIBENS AUF NIEDERLÄNDISCH

De Commissie stelt België ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde steunmaatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden.

1. PROCEDURE

- (1) Op 11 januari 2016 heeft de Commissie een negatief besluit met terugvordering vastgesteld betreffende de door België van 2004 tot en met 2014 toegepaste praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ("het besluit van 2016")⁽¹⁾. In het besluit van 2016 concludeerde de Commissie dat die praktijk een regeling vormde op grond waarvan de ontvangers van een ruling inzake "overwinst" onrechtmatige en onverenigbare staatssteun ontvingen. Anheuser-Busch Inbev NV en Ampar BVBA ("ABI / Ampar") ontving een ruling inzake "overwinst" en werd door België aangemerkt als een van de begunstigten in het kader van de vermeende regeling. Na het besluit van 2016 hebben de Belgische autoriteiten getracht onbetaalde belastingen van ABI / Ampar terug te vorderen.
- (2) Op 14 februari 2019 heeft het Gerecht van de Europese Unie ("het Gerecht") geconcludeerd dat de Commissie de praktijk van fiscale rulings inzake "overwinst" ten onrechte als een regeling had aangemerkt en het besluit van 2016 nietig verklaard, zonder zich uit te spreken over de aanwezigheid van onrechtmatige en onverenigbare staatssteun in elk van de individuele rulings. Op 24 april 2019 heeft de Commissie tegen de uitspraak van het Gerecht een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie van de Europese Unie ("het Hof van Justitie")⁽²⁾.
- (3) Bij brief van 5 april 2019 heeft de Commissie België verzocht de rulings inzake "overwinst" die België nog niet had verstrekt in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het besluit van 2016 had geleid, te verstrekken. Voorts heeft de Commissie België ervan in kennis gesteld dat zij redenen had om aan te nemen dat de individuele rulings inzake "overwinst" die België van 2004 tot en met 2014 heeft afgegeven, waaronder de ruling die aan ABI / Ampar is afgegeven, tot verboden staatssteun kunnen leiden. De Commissie heeft België verzocht opmerkingen in te dienen.
- (4) Bij brief van 9 mei 2019 heeft België de Commissie de nog niet eerder aangeleverde rulings verstrekt en opmerkingen ingediend over de redenen waarom het meent dat die rulings niet tot staatssteun leiden.

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigten van de omstreden maatregelen

- (5) ABI / Ampar is een stille handelsvennootschap die is gevestigd in Leuven, België, met Anheuser-Busch Inbev NV als beherende en Ampar BVBA als stille vennoot. Beide vennoten maken deel uit van de Anheuser-Busch InBev-groep ("de Groep"). De Groep is de wereldleider in de brouwerijsector met een portefeuille van meer dan 200 merknamen, waaronder wereldwijde merken zoals Budweiser, Stella Artois en Beck's. De Groep heeft wereldwijde operaties met kernactiviteiten in Europa, Azië, Latijns-Amerika en de Verenigde Staten (VS).
- (6) In 2010 had de Groep een totale omzet van meer dan 36 miljard EUR, en ten tijde van de ruling had de Groep ongeveer 114 000 mensen in dienst in 23 landen verspreid over de hele wereld⁽³⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

- (7) De "omstreden maatregelen" in dit besluit bestaan uit de hieronder genoemde ruling en de aanvaarding door de Belgische belastingautoriteiten van de jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting van de partners van ABI / Ampar die op basis daarvan zijn opgesteld, waardoor die autoriteiten aan ABI / Ampar een vrijstelling van "overwinst" hebben toegekend⁽⁴⁾.
— Op 28 augustus 2012 heeft ABI / Ampar een ruling inzake "overwinst" verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie, die de periode van vijf jaar van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2015 bestrijkt ("de ruling")⁽⁵⁾. In de ruling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen ("de Rulingcommissie") beslist dat ABI / Ampar een deel van haar jaarlijkse winst vóór rente en belastingen (Earnings Before Interest and Taxes, afgekort EBIT) gelijk aan de verhouding "[Spend 1]"/"total spend" met een maximum van [80-100] % (afhankelijk van het jaar) op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ("WIB 92") in België van vennootschapsbelasting mocht vrijstellen als "overwinst" (ook "excessieve winst" genoemd).

⁽¹⁾ Besluit van de Commissie van 11 januari 2016 betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) door België ten uitvoer gelegd (PB L 260 van 27.9.2016, blz. 61).

⁽²⁾ Zaak C-337/19 P, Commissie/België en Magnetrol International.

⁽³⁾ Alle gegevens komen uit de ruling zoals gedefinieerd in punt (7).

⁽⁴⁾ Aangezien ABI / Ampar naar Belgisch belastingrecht een fiscaal transparante vennootschap is, hebben alle verwijzingen naar ABI / Ampar in dit besluit in verband met fiscale gevolgen, belastingaangiften, belastingvoordelen of aanverwante fiscale kwesties betrekking op de partners van ABI / Ampar.

⁽⁵⁾ Voorafgaande beslissing 2012.229 van 28 augustus 2012, gericht aan ABI / Ampar. De ruling werd gewijzigd bij een avenant van 23 december 2014. Het avenant aanvaardt een verzoek om de bepalingen van de ruling uit te breiden tot diensten die na een externe overname aan nieuwe leden van de Groep worden geleverd.

2.2.1. De verrichting waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) De ruling beschrijft de beslissing van de Groep om vanaf 1 januari 2011 als joint venture tussen Anheuser-Busch Inbev NV en Ampar BVBA een Global Procurement Office (GPO) op te richten en het plan om bepaalde procurementactiviteiten van de Groep geleidelijk in die joint venture te centraliseren. In dit verband kunnen de verwachte kosten van de GPO worden onderverdeeld in de zogenaamde “[Spend 1]” (bijv. voor [...]) en “[Spend 2]” (bijv. [...])⁽⁶⁾. De GPO is fiscaal transparant, wat betekent dat de door de GPO gegenereerde winsten en geleden verliezen voor belastingdoeleinden worden geboekt op het niveau van de vennoten, volgens een door de Belgische belastingautoriteiten aanvaarde toerekeningssleutel. De GPO gaat dienstenovereenkomsten aan om op wereldwijde schaal procurementdiensten te verlenen aan relevante entiteiten van de Groep, met als voornaamste doel schaalvoordelen te bewerkstelligen door middel van [...]. Overeenkomstig die dienstenovereenkomsten zal de GPO een [...] vergoeding voor procurementdiensten ontvangen. In de ruling wordt beschreven dat de GPO een platform zal bieden om de [...] en de gelieerde realisatie van toekomstige synergievoordelen te versnellen⁽⁷⁾. Volgens het “global procurement”-model zal ABI / Ampar, als GPO, optreden als centrale entiteit die verantwoordelijk is voor bepaalde wereldwijde procurementactiviteiten van de Groep.

2.2.2. De bepaling van de vrij te stellen “overwinst”

- (9) De ruling valideert de beprijzing van intragroepstransacties tussen ABI / Ampar en de andere entiteiten van de Groep binnen het “global procurement”-model. De ruling valideert met name het volgende:
- het feit dat ABI / Ampar volgens het “global procurement”-model een strategische rol zal hebben bij het beheer en de afhandeling van de centrale procurementactiviteiten van de Groep, waaronder [...], zodat meerwaarde wordt gecreëerd en substantiële voordelen worden geboden via [...] en andere schaalvoordelen voor de Groep als geheel⁽⁸⁾;
 - het zakelijke (“arm’s length”) karakter van de vergoeding die de vennootschappen van de Groep volgens de procurementdienstovereenkomst aan de GPO verschuldigd zijn en die bestaat uit een [...] “procurementdienstvergoeding”. Voor elke vennootschap van de Groep wordt de [...] “procurementdienstvergoeding” bepaald op [...] procent van de centraal gedane procurementuitgaven, met een maximum van [...] procent van de kostenbesparingen die door de centrale procurement worden gerealiseerd en door de vennootschap van de Groep / ontvanger van de dienst worden erkend. Het zakelijke karakter van de “procurementdienstvergoeding” in het kader van het “global procurement”-model wordt volledig ondersteund door een uitgebreide verrekenprijzenstudie die is uitgevoerd door externe consultants van ABI / Ampar overeenkomstig de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen en de U.S. Transfer Pricing Regulations⁽⁹⁾. Het zakelijke karakter is door de Belgische belastingautoriteiten in een afzonderlijke ruling bevestigd⁽¹⁰⁾.
- (10) De ruling stelt dat de invoering van het “global procurement”-model zal leiden tot synergie-effecten en andere schaalvoordelen waarvan Groep als geheel zal profiteren. In de ruling wordt vervolgens aangevoerd dat multinationals het “[Spend 1]”-gedeelte van de procurementactiviteiten van een groep doorgaans niet uitbesteden aan externe partijen⁽¹¹⁾, maar dat ABI / Ampar, als onderdeel van de Groep, die activiteiten zal kunnen superviseren, controleren en uitvoeren⁽¹²⁾. Voorts wordt gesteld dat “een belangrijk deel van de winsten die gerealiseerd zijn door [ABI / Ampar] [...] via de activiteiten geleverd door GPO afkomstig zijn van activiteiten die normaliter niet ondernomen worden tussen onafhankelijke partijen”⁽¹³⁾. Vervolgens wordt gesteld dat “[d]it is gebaseerd op het feit dat de unieke positie van ABI NV haar een bedrag aan winst toekent dat, hoewel volledig verdedigbaar onder de arm’s length standaarden zoals voorzien onder internationale normen, niet beschikbaar zou zijn voor een onafhankelijke externe dienstverlener”⁽¹⁴⁾.
- (11) In de ruling wordt verder aangevoerd dat de bovengenoemde aan synergie-effecten en schaalvoordelen toe te schrijven winsten, die door ABI / Ampar niet hadden kunnen worden gegenereerd als zij een onafhankelijke dienstverlener was geweest (d.w.z. geen onderdeel van de Groep had uitgemaakt), kunnen worden vastgesteld als het verschil tussen⁽¹⁵⁾:
- (i) de totale winst van GPO; en
 - (ii) de winst uit non-[Spend 1] procurement, aangezien onafhankelijke dienstverleners die procurementdiensten verlenen, zich doorgaans niet bezighouden met het soort activiteiten dat aanleiding geeft tot winst uit procurement in verband met “[Spend 1]” ([...] e.d.).

⁽⁶⁾ Ruling, paragrafen 20, 21, 56 en 57.

⁽⁷⁾ Ruling, paragraaf 28.

⁽⁸⁾ Ruling, met name de paragrafen 49, 50 en 68.

⁽⁹⁾ Ruling, paragraaf 93.

⁽¹⁰⁾ Voorafgaande beslissing 2010.228, zie ruling, paragraaf 94.

⁽¹¹⁾ Ruling, paragrafen 75 tot en met 80.

⁽¹²⁾ Ruling, paragrafen 74 en 82.

⁽¹³⁾ Ruling, paragrafen 66 en 81.

⁽¹⁴⁾ Ruling, paragraaf 98.

⁽¹⁵⁾ Ruling, paragrafen 95, 96 en 98.

Het onder (i) bedoelde bedrag vertegenwoordigt de EBIT die door ABI / Ampar wordt gegenereerd en in haar jaarrekening wordt opgenomen, d.w.z. de totale omzet aan zakelijke vergoedingen voor procurementdiensten verleend aan dienstenontvangers (vennootschappen van de Groep) in het kader van het “global procurement”-model minus de operationele uitgaven van de GPO. Het onder (ii) bedoelde bedrag vertegenwoordigt [...] ⁽¹⁶⁾. De ruling bepaalt het onder (ii) bedoelde bedrag door [...].

- (12) Met gebruikmaking van de begrote procurementcijfers van de Groep voor de jaren 2011 tot en met 2015 raamt de ruling dat de jaarlijkse EBIT van ABI / Ampar in verband met “[Spend 1]” varieert van [80-100] % van haar totale EBIT. De ruling valideert dan ook dat het gedeelte van de jaarlijkse EBIT van ABI / Ampar dat verband houdt met “[Spend 1]”, met een maximum van het met gebruikmaking van de begrote cijfers geraamde percentage (d.w.z. [80-100] %), wordt beschouwd als “overwinst” uit haar GPO-activiteiten die ABI / Ampar kan vrijstellen van vennootschapsbelasting ⁽¹⁷⁾.
- (13) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van “overwinst” door te verwijzen naar paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 ⁽¹⁸⁾. Zij verwijst vervolgens naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de “excessieve winst” in de winst moet worden opgenomen ⁽¹⁹⁾.
- (14) De ruling verklaart dat Anheuser-Busch Inbev NV en Ampar BVBA (als vennoten van het fiscaal transparante ABI / Ampar) een bedrag gelijk aan het gedeelte van de jaarlijkse EBIT van de GPO dat in het kader van het “global procurement”-model is behaald en verband houdt met “[Spend 1]” (met een maximum van [80-100] % afhankelijk van de begroting van dat jaar), voor een periode van vijf jaar vrij mogen stellen van vennootschapsbelasting in België ⁽²⁰⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

2.3.1. De belasting op inkomen volgens het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting

- (15) Het WIB 92 stelt de regels vast voor de Belgische belastingheffing op inkomen. Artikel 1 onderscheidt vier soorten inkomstenbelastingen: personenbelasting (titel II: artikelen 3 tot en met 178), vennootschapsbelasting (titel III: artikelen 179 tot en met 219), rechtspersonenbelasting (titel IV: artikelen 220 tot en met 226) en belasting van niet-inwoners — natuurlijke personen, vennootschappen, andere rechtspersonen (titel V: artikelen 227 tot en met 248/3).
- (16) Volgens artikel 183 WIB 92 zijn de inkomsten die overeenkomstig titel III (binnenlandse vennootschappen) belastbaar zijn, dezelfde als die welke overeenkomstig titel II (natuurlijke personen) belastbaar zijn en wordt het bedrag ervan vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. In artikel 24 WIB 92 wordt in dit verband verduidelijkt dat het belastbare inkomen van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen alle inkomsten omvat uit bedrijfsactiviteiten zoals “winst uit alle verrichtingen gedaan door [...] die ondernemingen of door toedoen daarvan” of “winst uit enige waardevermeerdering van activa [...] en uit enige [...] waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt”.
- (17) In artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Gelezen in samenhang met de artikelen 1, 24 en 183 WIB 92 betekent dit dat de volgens de Belgische belastingwetgeving belastbare winst moet omvatten — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de totale in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen winst.
- (18) Voor het vaststellen van de belastbare grondslag in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt de winst die in de jaarrekening van de belastingplichtige is opgenomen, als uitgangspunt genomen. Een aantal opwaartse aanpassingen (zoals niet-aftrekbare uitgaven) of neerwaartse aanpassingen (zoals gedeeltelijke vrijstelling van sommige uitgekeerde dividenden, aftrek van overgedragen verliezen, fiscale stimuli) kan worden toegepast in de vervolgstappen bij de vaststelling van de belastbare grondslag. De belastingplichtigen moeten voor elk van die verrichtingen de fiscus informatie verschaffen op hun aangifteformulier (formulier 275.1) en zij moeten die aanpassingen kunnen verantwoorden. Ofschoon de belastbare grondslag, wegens de aanpassingen aan die grondslag voor belastingdoeleinden, niet steeds gelijk zal zijn aan de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen nettowinst, vormen de cijfers opgenomen in de jaarrekening niettemin het uitgangspunt voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

⁽¹⁶⁾ Ruling, paragrafen 83, 86, 91 en 98.

⁽¹⁷⁾ Ruling, paragrafen 87 tot en met 100.

⁽¹⁸⁾ Ruling, paragraaf 132.

⁽¹⁹⁾ Ruling, paragrafen 133, 134 en 135.

⁽²⁰⁾ Ruling, paragrafen 131, 146 en 152.

2.3.1.1. De wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het WIB 92

- (19) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽²¹⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:

“[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het [EU-Arbitrageverdrag] [...] en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.”

- (20) Ook al verschillen de bewoordingen, toch komt artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 qua structuur en intentie overeen met artikel 9 van het Modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“het OESO-modelbelastingverdrag”). Artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag vormt de rechtsgrondslag voor verrekenprijsaanpassingen in de meeste verdragen die zijn gesloten tussen twee jurisdicties om te voorkomen dat een ingezetene van een van die jurisdicties dubbel wordt belast (“dubbelbelastingverdrag”).
- (21) Overeenkomstig de laatste zin van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zijn verrekenprijsaanpassingen op grond van a) of b) afhankelijk van een verplichte voorafgaande goedkeuringsprocedure via een ruling. De enige uitzondering op die voorwaarde is wanneer die aanpassing het gevolg is van de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (“EU-Arbitrageverdrag”) of van een dubbelbelastingverdrag.
- (22) Bij de wet van 21 juni 2004 werd ook artikel 235, paragraaf 2, WIB 92 gewijzigd om ervoor te zorgen dat de in artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 bepaalde verrekenprijzeregels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van niet-ingezetene vennootschappen.

2.3.1.2. De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004

- (23) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (“de memorie van toelichting”) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ⁽²²⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 “gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen” ⁽²³⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat “[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[sluit] bij de internationaal aanvaarde norm” ⁽²⁴⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist ⁽²⁵⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel

⁽²¹⁾ Wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Belgisch Staatsblad van 9 juli 2004): http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?lang=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. De wet werd per 19 juli 2004 van kracht.

⁽²²⁾ DOC 51, 1079/001; Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 30 april 2004: <http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽²³⁾ Ibid., blz. 7: “Door de toevoeging van een tweede paragraaf aan artikel 185, WIB 92, wordt het zogenoemde arm's length principe in de fiscale wetgeving geïntroduceerd. Het is gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.”

⁽²⁴⁾ Ibid., blz. 9: “Met de voorgestelde bepaling sluit de Belgische wetgeving nauw aan bij de internationaal aanvaarde norm.”

⁽²⁵⁾ Ibid., blz. 5-6: “Nochtans bevat het Belgische fiscale recht geen bepaling die een correctie toestaat van de teveel in de boekhouding opgenomen winst. Er bestaat namelijk een enorm sterke binding tussen het boekhoudrecht enerzijds en het fiscaal recht anderzijds. Zo leggen het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen bepaalde regels op met betrekking tot de waardering. Deze regels moeten ook voor het bepalen van de belastbare grondslag worden aangenomen, tenzij en in de mate dat de fiscale wetgeving er uitdrukkelijk van afwijkt.”

primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.

- (24) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (25) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als “multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

- (26) Op 4 juli 2006 is een administratieve circulaire gepubliceerd die de nodige aanwijzingen bevat over de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 (“de circulaire”), zowel wat betreft de primaire als de correlatieve verrekenprijsaanpassing⁽²⁶⁾. De circulaire bevestigt de in de memorie van toelichting gegeven definities van groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep en van grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 vallen. De circulaire licht de rol, taken en bevoegdheden van de Rulingcommissie verder toe.
- (27) De circulaire heeft het ook over de verplichte tussenkomst van de Rulingcommissie bij correlatieve aanpassingen en de autonomie van die commissie om van geval tot geval voorwaarden vast te stellen, wat de efficiëntie moet verhogen en belastingplichtigen meer zekerheid moet bieden, waardoor het investeringsklimaat in België wordt versterkt.
- (28) De circulaire bevestigt dat voor de berekening van de belastbare grondslag een passende winstaanpassing overeenkomstig artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 zal plaatsvinden via een zogeheten “aanpassing in meer van de beginstand der reserves” op het aangifteformulier van de vennootschap (formulier 275.1). In verband met het in artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 met betrekking tot de correlatieve aanpassing gehanteerde begrip “op passende wijze”, wordt in de circulaire opgemerkt dat er geen correlatieve (neerwaartse) aanpassing⁽²⁷⁾ zal plaatsvinden in gevallen waarin de primaire (opwaartse) aanpassing in een andere belastingjurisdictie bovenmatig is. Voorts wordt in de circulaire uiteengezet hoe verrekenprijsaanpassingen moeten worden geboekt in de fiscale boekhouding van de betrokken Belgische vennootschap. Ten slotte herhaalt de circulaire dat artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 van toepassing is vanaf 19 juli 2004.

2.3.1.4. De antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen over de vrijstelling van “overwinst”

- (29) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005⁽²⁸⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (30) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking⁽²⁹⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.

⁽²⁶⁾ Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) van 4 juli 2007.

⁽²⁷⁾ Een “corresponding adjustment” (correlatieve aanpassing) wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt gedefinieerd: “An adjustment to the tax liability of the associated enterprise in a second tax jurisdiction made by the tax administration of that jurisdiction, corresponding to a primary adjustment made by the tax administration in a first tax jurisdiction, so that the allocation of profits by the two jurisdictions is consistent.” [“Een aanpassing van de verschuldigde belasting van de verbonden onderneming in een tweede belastingjurisdictie door de belastingdienst van die jurisdictie, die in lijn is met een primaire aanpassing door de belastingdienst in een eerste belastingjurisdictie, zodat de toewijzing van winst door de twee jurisdicties met elkaar overeenstemt.” (vertaling Commissie)]

⁽²⁸⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 13 april 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²⁹⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 11 april 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

- (31) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (32) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings⁽³⁰⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van informatie.

2.3.1.5. De wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken

- (33) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten⁽³¹⁾.
- (34) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

“Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben.”

- (35) In artikel 22 van de wet worden de omstandigheden vastgesteld waarin geen voorafgaande beslissing in fiscale zaken kan worden gegeven, bijvoorbeeld wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben. In artikel 23 van de wet wordt het beginsel geformuleerd dat rulings de fiscus binden voor de toekomst en worden ook de omstandigheden bepaald waarin een fiscale ruling de fiscus niet bindt. Dit is het geval indien blijkt dat de ruling niet in overeenstemming is met de Verdragen, het Unierecht of het nationale recht.
- (36) De wet van 21 juni 2004 bevatte een amendement op de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken en regelt de oprichting van een autonome instantie die binnen de Belgische overheidsdiensten belast is met het afgeven van rulings⁽³²⁾. Op grond van de wet van 21 juni 2004 is bij koninklijk besluit van 13 augustus 2004 de Rulingcommissie opgericht die binnen de centrale dienst van het Ministerie van Financiën (de Federale Overheidsdienst Financiën) bevoegd is voor het afgeven van rulings. De Rulingcommissie publiceert jaarlijks een verslag over haar activiteiten.

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

2.3.2.1. Het OESO-modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (37) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“OESO”) biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations⁽³³⁾ (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen”), beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (38) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.

⁽³⁰⁾ Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën en de Begroting van 6 januari 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽³¹⁾ Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Belgisch Staatsblad nr. 410, tweede editie, van 31 december 2002, blz. 58817.

⁽³²⁾ Zie voetnoot 21.

⁽³³⁾ De laatste versie van de richtlijnen werd op 10 juli 2017 gepubliceerd (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017”). Vorige versies van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werden gepubliceerd in 2010 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010”) en 1995 (“de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995”).

- (39) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld⁽³⁴⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen⁽³⁵⁾. Dit wordt het “zakelijkheidsbeginsel” genoemd.
- (40) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.
- (41) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast⁽³⁶⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investering worden bevorderd.
- (42) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:
- “The arm’s length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of integratievoordelen kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]
- (43) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017⁽³⁷⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten⁽³⁸⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep⁽³⁹⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (44) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.

⁽³⁴⁾ Zie paragraaf 6 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽³⁵⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving biedt de belastingdienst doorgaans de mogelijkheid om belastingaangiften van verbonden vennootschappen, die verrekenprijzen foutief toepassen om hun belastbare inkomsten te verlagen, te corrigeren en de gehanteerde verrekenprijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van de prijzen overeengekomen door onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

⁽³⁶⁾ Zie paragraaf 5 van de “preface” (inleiding) tot de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010.

⁽³⁷⁾ Paragraaf 1.157 e.v. van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁸⁾ Paragraaf 1.162 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽³⁹⁾ Paragraaf 1.158 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

- (45) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:
- Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt ⁽⁴⁰⁾.
 - Artikel 9, lid 2, is bedoeld om te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezeten is in de andere overeenkomstsluitende Staat ⁽⁴¹⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan die Staat en zal hij doorgaans afzien van een neerwaartse aanpassing ⁽⁴²⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.
- (46) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen ⁽⁴³⁾.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (47) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.

⁽⁴⁰⁾ Artikel 9, lid 1, luidt als volgt: “Where [...] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” “[Indien] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder die voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van de onderneming en dienovereenkomstig worden belast.” (vertaling Commissie)

⁽⁴¹⁾ Artikel 9, lid 2, luidt als volgt: “Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” “[Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herzielt die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij het bepalen van die herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze overeenkomst en plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten indien nodig overleg met elkaar.” (vertaling Commissie)]

⁽⁴²⁾ Bij een geschil tussen de betrokken partijen over het bedrag en de aard van de passende aanpassing moet de onderlinge overlegprocedure van artikel 25 van het OESO-modelbelastingverdrag worden toegepast, zelfs bij gebreke van een bepaling zoals artikel 9, lid 2. Voor de betrokken bevoegde autoriteiten geldt dit alleen als een inspanningsverbintenis, niet als een resultaatverbintenis, zodat dubbele belasting niet kan worden opgelost indien het tussen de overeenkomstsluitende staten gesloten belastingverdrag geen arbitrageclausule bevat.

⁽⁴³⁾ Paragraaf 2.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 luidt als volgt: “Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case.” “[Dergelijke andere methoden mogen echter niet worden gebruikt ter vervanging van door de OESO erkende methoden indien die laatste beter aansluiten bij de feiten en omstandigheden van de zaak.” (vertaling Commissie)]

- (48) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (49) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.
- (50) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijscontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (51) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (52) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁴⁴⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (53) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op haar beurt heeft ABI / Ampar zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard ⁽⁴⁵⁾. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.
- (54) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd ⁽⁴⁶⁾. Dankzij de ruling mocht ABI / Ampar een deel van haar anders belastbare winst vrijstellen van belasting in haar jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij ABI / Ampar. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

⁽⁴⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁴⁵⁾ AB InBev en de Belgische Staat zijn verwikkeld in een nationale rechtszaak over de juiste toepassing van de ruling. Dat wordt in dit besluit buiten beschouwing gelaten, aangezien de in dit besluit geuite twijfels betrekking hebben op elke toepassing van de ruling.

⁽⁴⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28; en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (55) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt ABI/ Ampar deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. ABI/ Ampar is verantwoordelijk voor de wereldwijde procurementactiviteiten van de Groep via de GPO. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van ABI/ Ampar het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden⁽⁴⁷⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (56) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen⁽⁴⁸⁾. Voor zover de omstreden maatregelen ABI/ Ampar ontheffen van de vennootschapsbelasting die zij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen ABI/ Ampar bevrijden van een last die zij normaal gesproken had moeten dragen in haar gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst⁽⁴⁹⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (57) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁵⁰⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen ABI/ Ampar een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

4.5.1. Voordeel

- (58) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁵¹⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁵²⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁵³⁾.
- (59) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen ABI/ Ampar een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (9), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties tussen ABI/ Ampar (via de GPO) en verbonden buitenlandse tegenpartijen van de Groep. Die verrekenprijsexercitie, die volledig wordt ondersteund door een verrekenprijzenstudie en waarvan het zakelijke karakter is bevestigd in een afzonderlijke ruling van de Belgische belastingautoriteiten, leidt ertoe dat ABI/ Ampar voor haar procurementdienstactiviteiten (via de GPO) een vergoeding ontvangt gelijk aan [...] procent van de

⁽⁴⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

⁽⁴⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁴⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rouse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵⁰⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

⁽⁵¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁵²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁵³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

gecentraliseerde spend (met een maximum van [...] procent van de gerealiseerde en bewezen besparingen die door de dienstenontvangers worden erkend). Die residuele winst wordt vervolgens in de jaarrekening van ABI / Ampar opgenomen en vormt de basis voor haar EBIT.

- (60) Door de omstreden maatregelen mocht ABI / Ampar een deel van haar EBIT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2015. ABI / Ampar mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van ABI / Ampar in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen ABI / Ampar een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

4.5.2. *Primaire voorlopige vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen zijn individueel van aard*

- (61) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan ABI / Ampar is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁵⁴⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁵⁵⁾.
- (62) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.
- (63) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve rullingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen ABI / Ampar een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

4.5.3. *Subsidiaire voorlopige vaststellingen van selectiviteit: de omstreden maatregelen bevoordelen ABI / Ampar ten opzichte van vergelijkbare ondernemingen*

- (64) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden⁽⁵⁶⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten⁽⁵⁷⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen ABI / Ampar bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (65) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen ABI / Ampar bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat ABI / Ampar daardoor haar belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (66) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen ABI / Ampar bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

⁽⁵⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU: C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU: C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU: C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU: C:2016:489, punt 49.

⁽⁵⁵⁾ Ibid.

⁽⁵⁶⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU: T:2017:903, punt 79.

⁽⁵⁷⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

4.5.3.1. *Eerste subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de omstreden maatregelen passen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toe*

- (67) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, ongelijk behandelt⁽⁵⁸⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst⁽⁵⁹⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.
- (68) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven)⁽⁶⁰⁾.
- (69) Door de omstreden maatregelen mag ABI / Ampar een deel van de door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar was toegewezen en in haar jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.
- (70) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (17), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt⁽⁶¹⁾.
- (71) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.

⁽⁵⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵⁹⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: “Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde “normale” belasting kan worden vastgesteld.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁽⁶⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

⁽⁶¹⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): “Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.”

- (72) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁶²⁾.
- (73) Zoals volgt uit punt (19), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals ABI / Ampar) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
 - (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (74) In de punten (75) tot en met (90) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan ABI / Ampar is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van ABI / Ampar, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.
- (a) *De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*
- (75) In de eerste plaats bevat de ruling geen aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van ABI / Ampar wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.
- (76) In paragraaf 135 van de ruling wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals ABI / Ampar.
- (77) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (78) Aangezien de ruling ABI / Ampar toestaat een deel van haar geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van ABI / Ampar om tot

⁽⁶²⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het arm’s length principe, zodat de verwijzing naar het arm’s length principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder arm’s length principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

haar jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.

(b) De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen ABI / Ampar en buitenlandse verbonden tegenpartijen

- (79) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van ABI / Ampar, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen ABI / Ampar en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.
- (80) Zoals uitgelegd in punt (9), begint de ruling met het valideren van de beprijzing van intragroepstransacties van ABI / Ampar (via de GPO) met andere vennootschappen van de Groep. Dit geschiedt door onder verwijzing naar een uitgebreide, door externe consultants uitgevoerde verrekenprijzenstudie een procurementdienstvergoeding vast te stellen die op zakelijke wijze wordt bepaald overeenkomstig internationale beginselen inzake verrekenprijzen zoals vastgesteld in de OESO-richtlijnen en de U.S. Transfer Pricing Regulations, wat door de Belgische belastingautoriteiten als zakelijk wordt aanvaard⁽⁶³⁾. Het resultaat van die analyse — die niet het voorwerp van dit besluit vormt — is dat een zakelijke vergoeding wordt vastgesteld voor de procurementdiensten die door ABI / Ampar aan de andere vennootschappen van de Groep worden verleend. Aangezien een specifieke methode is gekozen om de intragroepstransacties van ABI / Ampar te beprijzen en aangezien de ruling het zakelijke karakter van de omstandigheden rond die transacties en de rol van ABI / Ampar in het “global procurement”-model aanvaardt, is bijgevolg de winst die voortvloeit uit die transacties, haar zakelijke winst en wordt die winst als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.
- (81) Niettemin wordt in de ruling gesteld dat vanwege het “global procurement”-model dat door de Groep wordt ingevoerd, ABI / Ampar, die als GPO optreedt, “excessieve boekhoudkundige winsten” zal genereren in de vorm van synergie-effecten en schaalvoordelen die een onafhankelijke, zelfstandige dienstverlener niet had kunnen genereren⁽⁶⁴⁾. Vervolgens stelt de ruling: “De Belgische interpretatie van het arm’s length principe zoals neergelegd [in] Artikel 185 § 2, b WIB refereert naar de bepaling van een toepasselijke vergoeding voor een Belgische entiteit als zou het een individuele en onafhankelijke onderneming betreffen”⁽⁶⁵⁾. Voorts stelt de ruling: “Artikel 185 § 2, b WIB voorziet de mogelijkheid om fiscaal de boekhoudkundige winst van een Belgische entiteit, unilateraal aan te passen, om de winst in lijn met de Belgische interpretatie van het arm’s length principe te brengen”⁽⁶⁶⁾.
- (82) De ruling voert aan dat die vermindering moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de EBIT die ABI / Ampar naar verwachting zal behalen via de GPO in het kader van het “global procurement”-model; en ii) de EBIT die zij zou mogen verwachten te behalen zonder deel uit te maken van een groter geheel⁽⁶⁷⁾. Om de laatstgenoemde EBIT te bepalen, beschouwt de ruling alle inkomsten in verband met “[Spend 1]”-procurement als “overwinst”, aangezien deze wordt geacht niet te kunnen worden behaald door onafhankelijke ondernemingen. Door te verwijzen naar industrie-analyses en algemene kennis over de supply chain, gaat de ruling er eenvoudigweg van uit dat de transacties in verband met “[Spend 1]”-procurement niet zouden bestaan als er geen sprake was van een groep⁽⁶⁸⁾. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstreden maatregelen vrijstellen van belasting als “overwinst”.
- (83) Anders dan in de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. Anders dan wat de ruling lijkt aan te voeren, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroepstransacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het

⁽⁶³⁾ Ruling, paragrafen 64 en 65.

⁽⁶⁴⁾ Ruling, paragraaf 39, stelt: “Als resultaat van het opzetten van GPO, kunnen belangrijke synergieën en kostenbesparingen verwacht worden”.

⁽⁶⁵⁾ Ruling, paragraaf 61.

⁽⁶⁶⁾ Ruling, paragraaf 62.

⁽⁶⁷⁾ Ruling, paragrafen 83, 84, 86 en 98.

⁽⁶⁸⁾ Ruling, paragraaf 85.

onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel⁽⁶⁹⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is die moet worden beprijsd, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.

- (84) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie die aantoonbaar onjuist is beprijsd⁽⁷⁰⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van ABI / Ampar te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties die moeten worden beprijsd of die worden beprijsd.
- (85) Met betrekking tot het argument in de ruling dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa⁽⁷¹⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan⁽⁷²⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen⁽⁷³⁾.
- (86) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling. De ruling neemt eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten⁽⁷⁴⁾, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door ABI / Ampar gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan haar is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in haar jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die zij zou hebben behaald als zij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (87) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan⁽⁷⁵⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar

⁽⁶⁹⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de beprijzing van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]. Deze nadruk op de beprijzing van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een verbonden transactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)].

⁽⁷⁰⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁷¹⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁷²⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁷³⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁷⁴⁾ In de rulings wordt bijvoorbeeld niet vastgesteld welke kosten zouden zijn verminderd noch welke kostenbesparingen zouden kunnen zijn verwezenlijkt en evenmin hoe inkomsten zouden zijn verhoogd.

⁽⁷⁵⁾ Ruling, paragraaf 132.

zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd ⁽⁷⁶⁾.

- (88) De Commissie erkent dat de geplande reorganisatie inderdaad winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen kan opleveren. De ruling verklaart met name dat het volgende het geval is na de invoering van het “global procurement”-model: “Als resultaat van deze onmiddellijke toegang tot een groot klantenbestand, bereikt [ABI / Ampar] vanaf dag één een kritieke hoeveelheid onder haar controle en is het mogelijk voor haar om meerwaarde te creëren en substantiële voordelen te voorzien voor de ABI filialen. Deze voordelen komen voort uit [...]. Bijgevolg zijn de ABI filialen bereid hun procurement activiteiten uit te besteden aan ABI NV en ontvangen ze high value en substantiële voordelen” ⁽⁷⁷⁾. Die verklaringen wijzen er echter op dat een deel van de extra winstgevendheid die door de reorganisatie van de Groep is gecreëerd, voortvloeit uit door ABI / Ampar in België geleverde bijdragen en dat elke extra winst dus terecht als haar zakelijke winst in haar jaarrekeningen is opgenomen, terwijl een ander deel (vooral de volumeopbouw) kan zijn bijgedragen door de dienstenontvangers van de Groep ⁽⁷⁸⁾. Ervan uitgaande dat de doelbewuste gezamenlijke acties, de groepsvennootschappen die die acties uitvoeren en de gecontroleerde transacties tussen die groepspartijen naar behoren zijn geïdentificeerd (zoals de ruling lijkt te suggereren), dan lijkt de ruling erop te wijzen dat die synergievoordelen, door een zakelijke prijs voor de “procurementdienstvergoeding” vast te stellen, adequaat op zakelijke basis zijn verdeeld tussen alle vennootschappen van de Groep die betrokken zijn bij het genereren van de synergie-effecten en schaalvoordelen, d.w.z. ABI / Ampar enerzijds en de dienstenontvangers van de Groep anderzijds.
- (89) Het buiten beschouwing laten van alle winsten die voortvloeien uit de functies, activa en risico's van ABI / Ampar in verband met “[Spend 1]”-procurementactiviteiten die ABI / Ampar werkelijk onderneemt, eenvoudigweg omdat dergelijke activiteiten zagezegd normaliter niet aan externe partijen zouden worden uitbesteed, is echter duidelijk in strijd met het zakelijkheidsbeginsel ⁽⁷⁹⁾.
- (90) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (78), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van ABI / Ampar om tot haar jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.
- (c) *De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van ABI / Ampar leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen*
- (91) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (61) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld ⁽⁸⁰⁾.

⁽⁷⁶⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (85)).

⁽⁷⁷⁾ Ruling, paragraaf 68.

⁽⁷⁸⁾ Zie de paragrafen 1.160 en 1.168 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁷⁹⁾ Zie de paragrafen 1.67, 9.173 en 9.174 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. Zie ook de paragrafen 1.121 en 1.122 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017: “1.121 [...] A tax administration should not disregard the actual transaction or substitute other transactions for it unless the exceptional circumstances described in the following paragraphs 1.122-1.125 apply”. [“Een belastingdienst dient de werkelijke transactie niet buiten beschouwing te laten of te vervangen door andere transacties tenzij de in de paragrafen 1.122-1.125 beschreven uitzonderlijke omstandigheden van toepassing zijn.” (vertaling Commissie)] “1.122 [...] Importantly, the mere fact that the transaction may not be seen between independent parties does not mean that it should not be recognised. Associated enterprises may have the ability to enter into a much greater variety of arrangements than can independent enterprises, and may conclude transactions of a specific nature that are not encountered, or are only very rarely encountered, between independent parties, and may do so for sound business reasons.” [“Belangrijk is dat het loutere feit dat de transactie niet tussen onafhankelijke partijen te zien is, niet betekent dat zij niet moet worden erkend. Verbonden ondernemingen kunnen een veel grotere verscheidenheid aan regelingen aangaan dan onafhankelijke ondernemingen en kunnen transacties van specifieke aard afsluiten die niet of slechts zeer zelden voorkomen tussen onafhankelijke partijen, en zij kunnen dit om zakelijke redenen doen” (vertaling Commissie)] In dezelfde geest luidt paragraaf 9.35 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 als volgt: “9.35 [...] Business restructurings often lead MNE groups to implement global business models that are hardly if ever found between independent enterprises, taking advantage of the very fact that they are MNE groups and that they can work in an integrated fashion. For instance, MNE groups may implement global supply chains or centralised functions that may not be found between independent enterprises. This lack of comparables does not mean that the implementation of such global business models is not arm's length. Every effort should be made to determine the pricing for the restructured transactions as accurately delineated under the arm's length principle.” [“Bedrijfsherstructureringen leiden er vaak toe dat MNO-groepen mondiale bedrijfsmodellen toepassen die zelden tot nooit tussen onafhankelijke ondernemingen worden aangetroffen, waarbij zij juist gebruikmaken van het feit dat zij MNO-groepen zijn en op geïntegreerde wijze kunnen werken. MNO-groepen kunnen bijvoorbeeld mondiale toeleveringsketens of gecentraliseerde functies toepassen die tussen onafhankelijke ondernemingen niet worden aangetroffen. Dit gebrek aan vergelijkingsmateriaal betekent niet dat de toepassing van dergelijke mondiale bedrijfsmodellen niet zakelijk is. Alles moet in het werk worden gesteld om de beprijzing te bepalen voor de geherstructureerde transacties zoals nauwkeurig afgebakend volgens het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)]

⁽⁸⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

- (92) In punt (69) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (70), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.
- (93) De voorlopige conclusie van de punten (75) tot en met (90) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van ABI / Ampar, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door ABI / Ampar een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

4.5.3.2. Tweede subsidiaire vaststelling van selectiviteit: de vrijstelling van “overwinst” is niet beschikbaar voor alle belastingplichtige vennootschappen

- (94) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (63) en in het vorige punt, is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen ABI / Ampar selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (83) heeft betwist.
- (95) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door ABI / Ampar toe te staan een deel van haar geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (96) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen ABI / Ampar selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁸¹⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (97) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen ABI / Ampar selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (98) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen ABI / Ampar selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van ABI / Ampar tot onder het niveau van de zakelijke winst die in haar jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (80). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien

⁽⁸¹⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.

- (99) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen ABI / Ampar selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. *Objectieve rechtvaardiging*

- (100) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁽⁸²⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁽⁸³⁾.
- (101) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van ABI / Ampar, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.
- (102) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁽⁸⁴⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (103) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten tot (75) en met (78), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van ABI / Ampar dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.
- (104) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (79) tot en met (90), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen ABI / Ampar en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse)

⁽⁸²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁸³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

⁽⁸⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.

- (105) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (106) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

4.6. Voorlopige conclusies over het bestaan van steun en de begunstigden van die steun

- (107) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan ABI / Ampar staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (108) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.”⁽⁸⁵⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁽⁸⁶⁾.
- (109) In dit geval maakt ABI / Ampar deel uit van de Groep. Bovendien neemt de Commissie aan dat het de Groep was die besloot om een “global procurement”-model op te zetten, waarbij ABI / Ampar als GPO optreedt, als gevolg waarvan die entiteit een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.
- (110) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van die Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert⁽⁸⁷⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Anheuser-Busch Inbev-groep, naast ABI / Ampar, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (111) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatige of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽⁸⁸⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽⁸⁹⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (112) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

⁽⁸⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽⁸⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽⁸⁷⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstreckte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”

⁽⁸⁸⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽⁸⁹⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU. Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.