# Voorafgaande beslissing nr. 2010.439 dd. 01.02.2011

* Datum : 01-02-2011
* Taal : Nederlands
* Sectie : Regelgeving
* Type : Prior agreements L 24.12.2002
* Subdomein : FISCAL DISCIPLINE

 Contact | Disclaimer | FAQ

 Quick search :

 Fisconet
 plus Version 5.9.23

 Service Public Federal

Finances

 Home

 Executed
 searches

 Advanced
 search

 News

 Home >
 Advanced search >
 Search results > Voorafgaande beslissing nr. 2010.439 dd. 01.02.2011

 Voorafgaande beslissing nr. 2010.439 dd. 01.02.2011

 Document

 Content exists in : nl fr

 Search in text:

 Print    E-mail    Show properties

 Properties

 Document type : Prior agreements L 24.12.2002

 Title : Voorafgaande beslissing nr. 2010.439 dd. 01.02.2011

 Document date : 01/02/2011

 Publication date : 29/02/2012

 Keywords : inkomstenbelasting / bezoldiging / belgische vennootschap / abnormaal of goedgunstig voordeel / vaste inrichting / verrekenprijs

 Document language : NL

 Name : Voorafgaande beslissing nr. 2010.439 dd. 01.02.2011

 Version : 1

 Voorafgaande beslissing nr. 2010.439 dd. 01.02.2011

Inkomstenbelasting

Bezoldiging

Belgische vennootschap

Abnormaal of goedgunstig voordeel

Vaste inrichting

Verrekenprijs

 Samenvatting

De vergoeding voor de distributieactiviteiten en de dienstverlening van de Belgische vennootschap X ten bate van verbonden vennootschappen is geen abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 26 en 79 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, en deze activiteiten leiden niet tot het ontstaan van een Belgische vaste inrichting van de buitenlandse moedervennootschap of de verbonden entiteiten.

De beslissing wordt enkel gepubliceerd in de taal waarin de aanvraag werd ingediend.

 I.        Objet de la demande

1.              La demande porte sur la question de savoir si la rémunération des services facturés par la société belge X à des sociétés liées n'est pas constitutive d'un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26 et 79 du Code des Impôts sur les Revenus 1992 (« CIR 92 »).

2.              La demande vise également à obtenir confirmation que les activités de X effectuées pour le compte de sa société mère non résidente ou des entités affiliées ne donneront pas lieu à l'existence d'un établissement stable en Belgique dans le chef de ladite société mère ou des entités affiliées.

 II.      Description des faits

3.              X est une filiale de Y, membre du groupe A. La société mère de ce groupe est la société non résidente Z.

4.              Le groupe multinational A est entre autres un important fabricant et distributeur mondial sur un marché spécifique.

5.              La structure de distribution et de vente est restée inchangée depuis l'obtention de la décision anticipée précédente (décision anticipée n° 500.226 du 15.12.2005).

6.              Il sera ainsi rappelé que Z vend les marchandises à des clients tiers (distributeurs indépendants, fabricants ou utilisateurs finaux), soit directement, soit par l'entremise de sociétés affiliées. Dans cette dernière hypothèse, les sociétés affiliées acquièrent dans un premier temps les marchandises de Z  pour ensuite les revendre aux clients tiers.

7.              Toutes les conditions de ces ventes, telles que garanties, délais de livraison, etc., sont négociées et conclues par Z ou par les sociétés affiliées.

8.              L'entreposage, la distribution et l'administration des ventes des produits destinés aux marchés régionaux sont toutefois assurés par la division distribution de X.

9.              La division services de X fournit quant à elle des services de nature auxiliaire et préparatoire à des sociétés membres du groupe dans le domaine de l'informatique, de la liaison marketing, de l'assurance de qualité, de l'achat, des ressources humaines, du financement et de la comptabilité.

10.          Cette division fournit ces services pour le compte de sociétés du groupe qui sont toutes des distributeurs à risque limité (« limited risk distributors », ou « LRD's ») qui acquièrent les marchandises de Z pour les revendre immédiatement aux clients tiers.

11.          Jusqu'à fin 2010 et conformément à la décision anticipée n° 500.226, X facture toutes les charges d'exploitation relatives aux services prestés au profit des LRD's (comptes 60 à 64 du PCMN) à Z avec une marge bénéficiaire s'élevant à 3,5 %. De plus, les coûts des services prestés par des tiers (débours) sont exclus du coût des ventes et prestations servant de base à la détermination de la marge bénéficiaire, dans la mesure où ces coûts font l'objet d'une facturation directe aux sociétés du groupe et sont facturés par les tiers à un prix incluant une marge bénéficiaire. Enfin, des éventuelles différences négatives entre les produits financiers (comptes 75 du PCMN) et les charges financières (comptes 65 du PCMN) de X sont refacturées à Z sans application de marge bénéficiaire.

12.          Les activités exercées par X, inchangées depuis l'obtention de la décision anticipée n° 500.226 précédente, peuvent être résumées comme suit :

          II.A.      Division « Distribution » :

13.          La division distribution exerce des activités d'entreposage et de stockage, de distribution physique et d'administration des ventes.

14.          Celle-ci n'intervient en aucune manière dans la négociation ou la conclusion des contrats de vente.

15.          Par ailleurs, elle n'a aucune autorité pour modifier ou dévier des conditions générales de vente négociées par Z ou les  LRD's et établies par le contrat de vente cadre avec les clients tiers.

16.          Ainsi la division distribution ne peut confirmer que les commandes qui répondent aux conditions préétablies dans les contrats de vente cadres. Toute commande ne répondant pas à ces conditions est transmise directement à Z ou aux LRD's pour acceptation ou rejet.

17.          Par ailleurs, la confirmation des commandes et les factures que la division distribution établit au nom et pour compte de Z ou des LRD's répond strictement aux conditions négociées préalablement et fixées par les contrats de vente cadres.

18.          Le rôle de la division distribution est en fait limité à la gestion matérielle et administrative des flux des documents de vente au nom et pour compte de Z ou des LRD's sans que la division distribution ne participe à la réalisation des ventes commerciales.

          II.B.      Division « Services » :

19.          La division service fournit certains services de nature auxiliaire et préparatoire au profit des membres du groupe : informatique, marketing, assurance qualité,administration.

20.          Le service informatique est modeste ; le service marketing ne s'occupe pas du marketing du groupe à proprement parler, mais effectue la liaison marketing avec les équipes de Z ; l'assurance qualité consiste essentiellement à vérifier si les défauts déclarés par les clients sont couverts par les garanties données par le groupe et à effectuer la liaison entre les unités de fabrication et les LRD's.

 III.     Motivation de la demande

          III.A.     Analyse de la méthodologie de fixation des prix de transfert :

21.          Les directives de l'OCDE en matière de prix de transfert prévoient plusieurs méthodes pour déterminer une rémunération conforme aux conditions de marché («at arm's length»). Il sera analysé ci-après quelle méthodologie est la plus appropriée pour déterminer une rémunération conforme aux conditions de marché en ce qui concerne la prestation des services de X (ci-après les « Services »).

          Méthode de prix comparables sur le marché libre (« CUP ») :

22.          La méthode CUP consiste à comparer le prix d'un bien transféré ou d'un service dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui d'un bien ou d'un service transféré dans des conditions comparables. Cette méthode peut être utilisée pour déterminer une rémunération conforme aux conditions de marché en ce qui concerne la prestation de services entre des entreprises liées. Toutefois, l'application de la méthode CUP nécessite la détection de transactions très similaires à celles qui font l'objet de l'étude entre deux sociétés indépendantes et dans des circonstances comparables.

23.          Il n'existe pas de services suffisamment similaires aux Services qui auraient lieu entre une entité du groupe auquel appartient X et une société indépendante. Il n'y a donc pas de transactions comparables internes disponibles à des fins de comparaison. En outre, la détection des prix de transfert dans des transactions comparables externes entre sociétés non liées est très difficile. En effet, des différences mineures dans la nature des services fournis entre les transactions contrôlées et les transactions non contrôlées peuvent influencer substantiellement le prix, ce qui pourrait rendre le résultat peu fiable.

24.          Par conséquent, la méthode CUP n'est pas considérée comme une méthode appropriée de fixation des prix de transfert dans le cas présent.

          Méthode du prix de revente :

25.          La méthode du prix de revente se concentre sur la marge bénéficiaire brute qui serait réalisée par une entreprise indépendante dans des transactions non contrôlées.

26.          Il n'y a pas de services similaires aux Services qui ont lieu entre une entité du groupe dont relève X et une société indépendante. Par conséquent, il n'y a pas de transactions internes comparables disponibles. En outre, la détection de la marge brute réalisée par des fournisseurs indépendants de services similaires est généralement difficile. Il peut effectivement y avoir des divergences entre les différents pays dans le traitement comptable des frais et dépenses qui affectent la marge brute (à savoir certaines dépenses peuvent, selon les GAAP (« Generally Accepted Accounting Principles ») d'un pays, être enregistrées comme « costs of goods sold », alors que les mêmes dépenses seront enregistrées comme « operating expenses », selon les GAAP d'un autre pays). En raison de ces divergences, les données de marge brute ne sont généralement pas disponibles dans des bases de données publiques comportant les données de plus d'un pays.

27.          Dès lors, la méthode du prix de revente ne semble pas non plus une méthode appropriée de fixation des prix de transfert dans ce cas-ci.

          Méthode du prix de revient majoré :

28.          Comme la méthode du prix de revente, la méthode du prix de revient majoré analyse la rentabilité de transactions comparables non contrôlées au niveau de leur marge brute.

29.          Pour les mêmes raisons que celles mentionnées au point 26, la méthode du prix de revient majoré ne semble pas être une méthode appropriée de fixation des prix de transfert dans le cas présent.

          Méthode de partage des bénéfices (« Profit split ») :

30.          Selon les directives sur les prix de transfert de l'OCDE, la méthode de partage des bénéfices est particulièrement appropriée dans les situations où les transactions sont intimement liées, de sorte qu'elles ne puissent pas être déterminées séparément ou lorsque les deux parties à une transaction contribuent à la création d'actifs incorporels de valeur.

31.          Ceci n'est pas le cas pour les services rendus par X étant donné (i) qu'il est toutefois possible de déterminer les services et les coûts supportés par X associés à la prestation des Services, (ii) qu'il n'y a pas de transactions réciproques ou intimement liées d'une autre façon et (iii) que X ne peut pas être considéré comme contribuant à la création d'actifs incorporels de valeur.

32.          Pour ces raisons, le partage des bénéfices ne semble pas être une méthode appropriée de fixation des prix de transfert dans le cas qui nous occupe.

          Méthode transactionnelle de la marge nette (« TNMM ») :

33.          La TNMM consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée (p.ex. les coûts), la marge bénéficiaire nette réalisé par un contribuable dans le cadre d'une transaction contrôlée.

34.          La TNMM examine si le prix appliqué dans une transaction contrôlée est conforme aux conditions de marché par comparaison avec la rentabilité de sociétés non contrôlées comparables exerçant des fonctions similaires dans des circonstances similaires. La TNMM est obtenue par la détection de la marge bénéficiaire nette qui est réalisée par les prestataires de services comparables identifiés.

35.          Il est possible de détecter des prestataires de services indépendants sur les marchés concernés avec des profils fonctionnels et des risques similaires à ceux de X, fournissant des services similaires aux services dans des circonstances similaires, et dont la rentabilité d'exploitation peut être interprétée de manière fiable.

36.          Par conséquent, il est considéré que la TNMM peut être appliquée de manière fiable en tant que méthode de fixation des prix de transfert pour la détermination d'un prix conforme aux conditions de marché pour les services.

          III.B.     Méthode sélectionnée :

37.          Pour les raisons mentionnées ci-dessus, il est conclu que la TNMM est la méthode la plus fiable pour évaluer si les Services fournis par X sont tarifés conformément aux conditions de marché.

          Sélection des données portant sur plusieurs années :

38.          Des données portant sur plusieurs années doivent être utilisées pour l'application de la TNMM, aussi bien pour l'entreprise considérée que pour les entreprises indépendantes auxquelles sa marge nette est comparée, et ce afin de tenir compte de l'incidence du cycle de vie des produits et de la conjoncture économique sur les bénéfices.

          Sélection des entreprises comparables :

39.          Il a été recherché des sociétés indépendantes avec un profil économique comparable à celui de X. La comparabilité a été évaluée en tenant compte des services fournis, des fonctions exercées, des risques supportés, des actifs employés et des circonstances économiques pertinentes. La recherche des entreprises potentiellement comparables à X a été effectuée dans la base de données « Amadeus ».

40.          Il a été tenu compte des activités exercées par les divisions « distribution » et « services ».

          Sélection du « profit level indicator » :

41.          Pour convertir les bénéfices réalisés par les sociétés comparables en une marge bénéficiaire cost plus, la formule suivante a été utilisée:

          Bénéfice d'exploitation / (Chiffre d'affaires - Bénéfice d'exploitation)

          Détermination d'un pourcentage « net cost plus » :

42.          Sur base de l'étude de prix de transfert fournie par le demandeur, il est proposé un pourcentage de « net cost plus » unique de 4 %, résultant de l'application de moyennes pondérées en fonction du personnel employé pour chacun des départements et divisions de X.

          III.C.     Exclusion des débours :

43.          Les coûts de services prestés par des tiers (par ex. : frais de transport) sont exclus du coût des ventes et des prestations (60/64 du compte de résultats) qui servent de base pour la détermination de la marge bénéficiaire.

44.          Il s'agit des coûts de services prestés par des tiers qui pourraient faire l'objet d'une facturation directe aux sociétés du groupe et qui sont facturés par le prestataire à un prix incluant une marge bénéficiaire normale.

45.          Il convient de noter que la plupart des frais liés au transport, dédouanement, etc. sont facturés directement à X. Seuls certains frais de transport sont facturés à X par des tiers. Ces frais sont refacturés à la société Z à 100 %, c'est-à-dire sans marge bénéficiaire.

          III.D.     Refacturation du résultat financier négatif :

46.          X refacture à Z, le cas échéant, 100% de tout le résultat financier négatif, c'est-à-dire la différence négative entre les produits financiers (75 du compte de résultats) et les charges financières (65 du compte de résultats) qui apparaîtrait dans les comptes annuels de X.

 IV.     Décision

          Il ressort de l'examen approfondi auquel s'est livré le Service des Décisions Anticipées que :

          Quant à la rémunération des services prestés par X :

47.          La demande est étayée par une étude de prix de transfert basée sur le principe de pleine concurrence, tel que présenté dans les directives de l'OCDE relatives aux prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.

48.          L'applicabilité des différentes méthodes de prix de transfert préconisées et listées par l'OCDE a été évaluée.

49.          La méthode du prix comparable sur le marché libre (« CUP ») ne peut être retenue faute de transactions comparables. En effet, il n'existe pas de services suffisamment similaires aux Services qui auraient lieu entre une entité du groupe et une société indépendante.

50.          De même, les méthodes du prix de revente ou du prix de revient majoré ne semblent pas non plus des méthodes appropriées de fixation des prix de transfert en raison de l'absence de services suffisamment similaires aux services qui auraient lieu entre une entité du groupe et une société indépendante.

51.          La méthode de partage des bénéfices ne paraît pas non plus une méthode appropriée car il apparaît possible de déterminer les services et les coûts supportés par X associés à la prestation des services, et, par ailleurs, il n'y pas de transactions intimement liées de sorte qu'elles ne puissent pas être déterminées séparément, et X ne contribue pas à la création d'actifs incorporels de grande valeur, situations qui auraient pu justifier l'adoption de la méthode du partage des bénéfices.

52.          La méthode transactionnelle de la marge nette (TNMM) paraît la méthode la plus adaptée au cas présent, dès lors qu'il est possible de détecter des prestataires de services indépendants sur les marchés concernés avec des profils fonctionnels et des risques similaires à ceux de X, fournissant des services similaires aux services dans des circonstances similaires, et dont la rentabilité d'exploitation peut être interprétée de manière fiable, avec le « net cost plus » comme indicateur de niveau de bénéfice (« PLI ») pertinent pour les différentes activités de services réalisées par X.

53.          Les sociétés comparables ont été sélectionnées au moyen d'un certain nombre de critères relatifs au caractère d'indépendance des comparables, à leur profil financier et à leur rattachement géographique et sectoriel.

54.          La recherche d'entreprises comparables a été effectuée sur une période de 4 exercices comptables (2006 à 2009), pour chacun des codes d'activité « NACE Rev. 2 » correspondant aux activités exercées par X.

55.          De cette recherche, sept échantillons ont été dégagés. Pour chaque échantillon, le ratio « net cost plus » :

          Bénéfice d'exploitation

          Chiffre d'affaires - Bénéfice d'exploitation

          a été calculé.

56.          Le chiffre relatif au quatrième décile a été retenu pour chacune des années considérées pour l'ensemble des activités, à l'exception de l'activité de comptabilité. Le choix du 4ième décile est justifié par le demandeur  compte tenu des risques limités assumés par X et de la faible valeur ajoutée des services prestés.

57.          Pour l'activité « comptabilité », le chiffre du troisième décile a été retenu. En effet, les activité du département « accounting » de X sont limitées à l'encodage de la comptabilité des sociétés liées, ce qui justifie une rentabilité plus basse que la moyenne des comparables retenus.

58.          Les résultats obtenus pour chaque échantillon ont été pondérés compte tenu de l'importance en terme d'emploi de chacune des activités afin d'obtenir un taux unique.

59.          La marge retenue est de 4 %.

60.          Une étude interne a été réalisée par le SDA en vue de valider les résultats de l'étude produite par le demandeur.

61.          La marge de 4 % retenue figure dans l'intervalle interquartile moyen de l'étude effectuée par le SDA.

          Quant à l'existence d'établissement stable :

62.          Les sociétés du groupe ne disposeront pas avec un certain degré de permanence de locaux appartenant à X par l'intermédiaire desquels ces sociétés exerceront tout où partie de leurs activités propres.

63.          Les marchandises stockées dans les installations de X sont la propriété de Z.

64.          X ne dispose pas du pouvoir de conclure au nom de Z ou au nom des sociétés du groupe.

          Eu égard à ce qui précède, le Collège du Service des Décisions Anticipées décide que:

65.          La méthode de prix de transfert proposée pour l'établissement de la rémunération des activités de services réalisées par X au profit de sociétés liées répond aux principes de l'OCDE en matière de prix de transfert.

66.          Ladite rémunération n'est pas constitutive d'un avantage anormal ou bénévole au sens des articles 26 et 79 CIR 92 pour autant que la mise en pratique de la politique de prix de transfert s'effectue de la manière suivante :

66.1.    les charges d'exploitation (comptes 60 à 64 PCMN) seront refacturées avec application d'une marge de 4 % ;

66.2.    les débours tels que décrits au point 44 seront refacturés pour leur montant total, sans application de marge bénéficiaire ;

66.3.    une éventuelle différence négative entre les produits financiers (comptes 75 du PCMN) et les charges financières (comptes 65 du PCMN) sera refacturée sans application de marge bénéficiaire.

67.          L'activité déployée par X ne donnera pas naissance en Belgique à un établissement stable au sens des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique.

68.          La présente décision est rendue pour une période de 5 exercices comptables consécutifs débutant le 1.01.2011. Cette décision pourra être prolongée ou amendée pour autant qu'une nouvelle demande soit introduite auprès du SDA en temps utile, de préférence 3 mois avant le terme de la période précitée.

69.          Le développement éventuel de nouvelles activités devra faire l'objet d'une nouvelle demande de décision anticipée.