

DÉCISION (UE) 2016/1699 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***[notifiée sous le numéro C(2015) 9837]***(Les textes en langues française et néerlandaise sont les seuls faisant foi)****(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)**

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir invité les parties intéressées à présenter leurs observations conformément auxdits articles ⁽¹⁾ et compte tenu de ces observations,

considérant ce qui suit:

1. LA PROCÉDURE

- (1) Par lettre du 19 décembre 2013, la Commission a demandé à la Belgique de lui fournir des renseignements concernant le «système de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires» (l'«exonération des bénéfices excédentaires» ou le «régime en cause»), qui se fonde sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du «Code des impôts sur les revenus 1992» (le «CIR 92»). La Commission a également demandé une liste des décisions anticipées relatives à l'application du régime d'exonération des bénéfices excédentaires.
- (2) Par lettre du 21 janvier 2014, la Belgique a répondu aux questions figurant dans la demande de renseignements de la Commission. Elle ne lui a toutefois pas transmis la liste de décisions anticipées demandée, expliquant que la fourniture d'une telle liste prendrait plus de temps.
- (3) Le 21 février 2014, la Commission a envoyé des questions de suivi et réitéré sa demande concernant la liste des décisions anticipées. Pour ce qui concerne les décisions émises en 2004, 2007, 2010 et 2013 au titre du régime en cause, elle a également demandé que lui soient communiqués le texte intégral des décisions ainsi que les demandes de décision correspondantes, les annexes et, le cas échéant, toute correspondance ultérieure ayant trait à ces demandes.
- (4) Le 18 mars 2014, la Belgique a répondu aux questions de suivi de la Commission en lui transmettant les décisions anticipées demandées, y compris les demandes, les annexes et les correspondances ultérieures liées à l'octroi de ces décisions.
- (5) Par lettre du 28 juillet 2014, la Commission a fait savoir que l'exonération des bénéfices excédentaires pourrait constituer une aide d'État incompatible avec le marché intérieur. Elle a également demandé des renseignements complémentaires au sujet de plusieurs décisions particulières. Par lettres du 1^{er} septembre et du 4 novembre 2014, la Belgique a répondu à la demande du 28 juillet 2014.
- (6) Une réunion entre les services de la Commission et les autorités belges s'est tenue le 25 septembre 2014.

⁽¹⁾ JO C 188 du 5.6.2015, p. 24.

- (7) Par lettre du 3 février 2015, la Commission a fait savoir à la Belgique qu'elle avait décidé d'ouvrir la procédure formelle d'examen (la «décision d'ouverture») prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne («TFUE») au sujet de l'exonération des bénéfices excédentaires.
- (8) Le 29 mai 2015, à la suite d'une demande de report de délai, la Belgique a fait part de ses observations concernant la décision d'ouverture.
- (9) Le 5 juin 2015, la décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ⁽²⁾. Dans cette décision, la Commission a invité les parties intéressées à présenter leurs observations sur la mesure en cause.
- (10) Les 1^{er} et 2 juillet 2015, les parties intéressées ont présenté leurs observations sur la décision d'ouverture, lesquelles ont été transmises aux autorités belges. Le 14 septembre 2015, la Belgique a fait savoir à la Commission qu'elle n'avait pas l'intention de commenter ces observations.
- (11) Par lettre du 16 septembre 2015, la Commission a demandé à la Belgique d'étayer certains arguments exposés dans ses observations écrites du 29 mai 2015 sur la décision d'ouverture. La Belgique a répondu à cette demande par lettre du 16 octobre 2015.
- (12) Les services de la Commission et les autorités belges se sont réunis les 20 octobre et 7 décembre 2015.

2. DESCRIPTION DU RÉGIME EN CAUSE

2.1. Le régime d'exonération des bénéfices excédentaires

- (13) Le régime d'exonération des bénéfices excédentaires permet aux sociétés résidentes belges faisant partie d'un groupe multinational et aux établissements stables belges de sociétés résidentes étrangères faisant partie d'un groupe multinational (les «entités belges d'un groupe») de réduire leur base imposable en Belgique en déduisant leurs «bénéfices excédentaires» des bénéfices qu'ils ont réellement enregistrés. On détermine ces bénéfices excédentaires en estimant le bénéfice moyen hypothétique qu'une entreprise autonome ⁽³⁾ exerçant des activités comparables pourrait réaliser dans des circonstances comparables et en soustrayant ce montant du bénéfice réellement enregistré par l'entité belge d'un groupe concernée. Pour bénéficier d'une exonération des bénéfices excédentaires, il faut que le «Service des décisions Anticipées» adopte une décision anticipée.
- (14) Selon les autorités belges ⁽⁴⁾, l'exonération des bénéfices excédentaires se justifie par la volonté de garantir qu'une entité belge d'un groupe soit imposée uniquement sur son bénéfice de pleine concurrence, en lui permettant d'exonérer de sa base imposable le bénéfice enregistré excédant ledit bénéfice de pleine concurrence, ce qui correspond aux synergies, aux économies d'échelle ou à d'autres avantages découlant de sa participation à un groupe multinational et qui n'existerait pas pour une entreprise autonome comparable.
- (15) D'après les autorités belges ⁽⁵⁾, le montant des bénéfices excédentaires exonéré au titre du régime d'exonération est déterminé au moyen d'une approche en deux étapes:

— En premier lieu, les prix de pleine concurrence appliqués aux transactions conclues entre l'entité belge d'un groupe et les sociétés auxquelles elle est liée sont fixés sur la base d'un rapport en matière de prix de transfert fourni par le contribuable. L'entité belge d'un groupe étant considérée comme l'«entrepreneur central» dans le cadre de cette relation, c'est à elle qu'est imputé le bénéfice résiduel tiré de ces transactions.

⁽²⁾ Voir la note de bas de page 1.

⁽³⁾ Voir le point 30 des observations de la Belgique du 29 mai 2015 concernant la décision d'ouverture, dans lequel le terme «autonome» est décrit comme le fait de ne pas être membre d'un groupe multinational de sociétés liées.

⁽⁴⁾ Voir notamment les observations de la Belgique du 29 mai 2015 concernant la décision d'ouverture, points 39 et 40.

⁽⁵⁾ Voir les observations de la Belgique du 29 mai 2015 concernant la décision d'ouverture, point 30.

- En second lieu, d'après la Belgique, le bénéfice résiduel ne doit pas être considéré comme le bénéfice de pleine concurrence de l'entité belge d'un groupe car il peut excéder le bénéfice qu'une entreprise autonome comparable aurait réalisé dans des circonstances comparables à celles dans lesquelles opère l'entité sans faire partie d'un groupe multinational. Par conséquent, ces «bénéfices excédentaires» sont établis sur la base d'un second rapport présenté par le contribuable dans le cadre de la demande de décision anticipée qu'il a soumise au titre du régime en cause, et sont exonérés d'impôt.
- (16) La Belgique soutient que les rapports présentés au cours de ces deux étapes appliquent les méthodes de fixation de prix de transfert de l'OCDE les plus appropriées. En pratique, les informations fournies indiquent que la méthode utilisée lors de la seconde étape est la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN»). Le recours à la MTMN dans ce contexte a pour objet de parvenir à une approximation de la rentabilité d'une entité faisant partie d'un groupe multinational en la comparant aux bénéfices d'entreprises (autonomes) indépendantes ⁽⁶⁾ comparables exerçant des activités similaires. La MTMN permet d'estimer le bénéfice que des entreprises indépendantes pourraient tirer d'une activité, par exemple la vente de biens, en prenant une base appropriée telle que les coûts, le chiffre d'affaires ou les investissements en actifs fixes (selon les fonctions exercées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre) et en appliquant un ratio de bénéfice (un «indicateur du niveau de bénéfice») reflétant celui observé sur cette base pour des entreprises indépendantes comparables.
- (17) La MTMN permet de calculer un bénéfice moyen hypothétique pour l'entité belge d'un groupe sur la base d'une étude établissant une comparaison entre cette entité et des entreprises autonomes comparables ⁽⁷⁾. Le bénéfice moyen hypothétique est fixé comme une valeur située dans la fourchette interquartile de l'indicateur du niveau de bénéfice choisi pour un ensemble d'entreprises autonomes comparables ⁽⁸⁾, dont la moyenne est calculée sur une période donnée (généralement cinq ans). La Belgique considère ce bénéfice moyen hypothétique comme le bénéfice que l'entité belge d'un groupe aurait réalisé si elle avait été une entreprise autonome plutôt qu'une entité faisant partie d'un groupe multinational. Aux fins de la présente décision, le bénéfice est désigné par le terme «bénéfice de pleine concurrence ajusté».
- (18) Le montant des bénéfices excédentaires à exonérer est ensuite calculé comme la différence entre le bénéfice de pleine concurrence estimé pour l'entité belge d'un groupe suivant la première étape (moyenne calculée sur une période envisagée) et le «bénéfice de pleine concurrence ajusté» obtenu lors de la seconde étape (également une moyenne calculée sur la même période envisagée). Cette différence est exprimée en un pourcentage d'exonération du résultat avant impôt (EBIT ⁽⁹⁾ ou PBT ⁽¹⁰⁾) afin d'obtenir un pourcentage moyen de bénéfices excédentaires sur une période envisagée. Ce pourcentage représente la réduction de la base imposable qui a été acceptée et appliquée, au titre du régime en cause, au bénéfice que l'entité belge d'un groupe a réellement enregistré pour les cinq années au cours desquelles la décision anticipée lie l'administration fiscale belge.
- (19) Les autorités belges soutiennent que les résultats commerciaux escomptés des entités bénéficiant du régime en cause sont évalués sur la base du bénéfice qu'elles ont réellement enregistré après trois années. Le pourcentage convenu peut ensuite être ajusté si nécessaire lors de cette évaluation. Rien n'indique toutefois qu'une telle évaluation ait déjà donné lieu à un ajustement du pourcentage de réduction convenu dans les cas examinés par la Commission.
- (20) Sur la base de l'article 185, paragraphe 2, du CIR 92, une décision anticipée est obligatoire pour pouvoir bénéficier de l'exonération des bénéfices excédentaires. Cette disposition limite également l'octroi d'une telle décision aux entités faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées dans le contexte de leurs relations transfrontières. En outre, selon la loi belge du 24 décembre 2002 ⁽¹¹⁾, des décisions anticipées ne peuvent être accordées que dans des situations nouvelles ⁽¹²⁾.
- (21) Étant donné qu'une décision anticipée est requise pour pouvoir bénéficier de l'exonération des bénéfices excédentaires et qu'une telle décision ne peut être accordée que pour les bénéfices découlant d'une situation nouvelle, l'avantage qu'un groupe multinational pourra tirer du régime en cause est subordonné à la relocalisation ou à l'accroissement de ses activités en Belgique et proportionné à l'importance des nouvelles activités et des nouveaux bénéfices générés dans le pays. Les décisions anticipées qui ont été accordées au titre du régime en cause et

⁽⁶⁾ Voir le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert: «Deux entreprises sont indépendantes l'une par rapport à l'autre si elles ne sont pas associées.»

⁽⁷⁾ Dans certains cas, la Commission a observé que les entités sélectionnées comme comparables pour les besoins de l'étude comparative ne sont pas des entreprises autonomes considérées comme similaires, mais des sociétés holding ou des sociétés mères considérées comme similaires, à savoir un groupe consolidé, sélectionné sur la base de données consolidées.

⁽⁸⁾ Le rendement sur les ventes est l'indicateur du niveau de bénéfice le plus couramment utilisé pour déterminer la base imposable de l'entité belge d'un groupe.

⁽⁹⁾ Earnings Before Interest and taxes, c'est-à-dire Bénéfice avant impôt et charges financières.

⁽¹⁰⁾ Profit before tax, c'est-à-dire Bénéfice avant impôt.

⁽¹¹⁾ 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.

⁽¹²⁾ Voir les considérants 44 et 45.

examinées par la Commission portent invariablement sur des modifications de la structure organisationnelle du groupe multinational; dans ce contexte, les éléments essentiels décrits dans les demandes de décision anticipée mettent en exergue une relocalisation planifiée d'activités en Belgique, de nouveaux investissements à réaliser et la création d'emplois dans le pays.

- (22) En résumé, les entités belges d'un groupe qui ont obtenu une décision anticipée sur la base du régime en cause peuvent procéder chaque année sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b) du CIR 92 à un ajustement négatif proactif de leur base imposable au titre de l'impôt sur les sociétés, en déduisant les prétendus «bénéfices excédentaires» du bénéfice réellement enregistré. Les autorités belges considèrent ainsi que ces bénéfices excédentaires ne devraient pas être imputés à l'entité belge d'un groupe et devraient dès lors être exclus de sa base imposable en Belgique conformément à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92. En conséquence, une entité belge d'un groupe qui bénéficie d'une exonération des bénéfices excédentaires est imposée sur un montant correspondant à la différence entre le bénéfice qu'elle a réellement enregistré et ses «bénéfices excédentaires».

2.2. Le cadre législatif et réglementaire applicable

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

- (23) Le CIR 92 établit les règles d'imposition des revenus appliquées par la Belgique. L'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).
- (24) L'article 183 du CIR 92 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 morales) et que le montant imposable est établi d'après les règles applicables aux bénéfices. L'article 24 du CIR 92 précise 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 de passif [...] lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels».
- (25) L'article 185, paragraphe 1, du CIR 92 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 92, cette disposition signifie que le bénéfice imposable au titre du droit fiscal belge doit englober au moins — en tant que point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements ultérieurs à la hausse ou à la baisse — le montant total des bénéfices enregistré dans les comptes du contribuable.
- (26) En effet, la base imposable au titre de l'impôt belge sur le revenu est déterminée sur la base du bénéfice réellement enregistré dans les comptes du contribuable en tant que point de départ. Un certain nombre d'ajustements positifs (tels que les dépenses non admises) 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.
- (27) Lorsque le droit fiscal belge prévoit une exonération permanente d'une partie des bénéfices réellement enregistrés dans les comptes du contribuable en tant que réserve, un ajustement peut être apporté lors de la première opération du calcul de la base imposable au travers d'une «majoration de la situation initiale des réserves».
- (28) 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 réellement enregistrés dans les comptes comme point de départ. La détermination de la base imposable débute, par exemple,

par le calcul de l'augmentation ou de la réduction nette des réserves imposables (bénéfices/pertes de l'exercice, bénéfices/pertes reportés, autres bénéfices mis en réserve) au cours de l'exercice fiscal. Dans les cas justifiés par l'application de dispositions de droit fiscal ou à la suite d'un contrôle fiscal, les chiffres enregistrés dans les comptes du contribuable ou ceux indiqués dans sa déclaration d'impôts peuvent faire l'objet d'ajustements ou de corrections.

2.2.2. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR 92

- (29) Par la loi du 21 juin 2004 ⁽¹³⁾, 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 92, afin de transposer en droit fiscal belge le principe internationalement admis de «pleine concurrence» aux fins de la fixation des prix de transfert ⁽¹⁴⁾. L'article 185, paragraphe 2, du CIR 92 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.»

- (30) Bien qu'il soit formulé différemment, l'article 185, paragraphe 2, du CIR 92 est similaire à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, qui 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 («convention en matière de double imposition»).
- (31) Conformément au dernier alinéa de l'article 185, paragraphe 2, du CIR 92, l'ajustement positif visé au point a), et l'ajustement négatif visé au point 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») ⁽¹⁵⁾ ou d'une convention en matière de double imposition constituent les seules exceptions à cette règle.
- (32) La loi du 21 juin 2004 a également introduit une modification de l'article 235, 2^o, du CIR 92 afin que les règles en matière de fixation de prix de transfert établies par l'article 185, paragraphe 2, du CIR 92 s'appliquent également aux établissements permanents belges de sociétés non résidentes.

⁽¹³⁾ Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la 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.

⁽¹⁴⁾ Voir la section 2.3.2.

⁽¹⁵⁾ JO L 225 du 20.8.1990, p. 10.

2.2.3. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 et les orientations y figurant

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

- (33) 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 92 ⁽¹⁶⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR 92 «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⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «la disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement» ⁽¹⁸⁾. Il souligne 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. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre des ajustements de prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable.
- (34) En ce qui concerne l'ajustement négatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but «d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible)». Il précise en outre que cet ajustement n'est effectué que dans la mesure où le Service des décisions Anticipées juge l'ajustement primaire justifié dans son principe et dans son montant.
- (35) 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 dans la détermination de la base imposable.

2.2.3.2. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

- (36) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative comportant des orientations relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR 92 (la «circulaire») tant pour les ajustements positifs que pour les ajustements négatifs 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 92. Elle décrit également le rôle, les responsabilités et les compétences du Service des décisions Anticipées.
- (37) La circulaire fait référence à l'intervention obligatoire du Service des décisions Anticipées pour les ajustements négatifs 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.
- (38) La circulaire confirme qu'aux fins du calcul de la base imposable, un ajustement négatif approprié du bénéfice en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 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) ⁽²⁰⁾. En ce qui concerne le terme «approprié» utilisé à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 en lien avec l'ajustement négatif, la circulaire fait observer qu'il n'y aura pas d'ajustement négatif corrélatif ⁽²¹⁾ lorsque l'ajustement positif primaire opéré par une autre juridiction 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 92 est d'application depuis le 19 juillet 2004.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique, le 30 avril 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁷⁾ Examen article par article, article 2: «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».

⁽¹⁸⁾ idem «La disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement.»

⁽¹⁹⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) du 4 juillet 2007.

⁽²⁰⁾ Voir le considérant 27.

⁽²¹⁾ Le glossaire des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert 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.»

2.2.3.3. Réponses du ministre des finances à des questions parlementaires concernant l'exonération des bénéficiaires excédentaires

- (39) En réponse à une question parlementaire soumise en 2005 ⁽²²⁾, le ministre des finances de l'époque a confirmé que le bénéfice réellement enregistré par une entité belge d'un groupe qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence ne devait pas être imposé en Belgique et qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles sont les autres entités étrangères d'un groupe qui doivent ajouter ces bénéficiaires excédentaires à leur base imposable.
- (40) Une question parlementaire de 2007 concernant les décisions anticipées et l'évasion fiscale internationale ⁽²³⁾ fait référence au lien entre les points a) et b) de l'article 185, paragraphe 2, du CIR 92, d'une part, et les paragraphes 1 et 2 correspondants de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, 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 négatifs de prix de transfert, l'ajustement négatif effectué par les autorités belges constitue toujours une réaction à un ajustement positif opéré par l'autre État contractant. Le député faisait également remarquer que peu de contribuables demanderaient à obtenir une décision anticipée sur un ajustement positif des prix de transfert, même si, d'un point de vue légal, l'obligation s'applique également à ce type d'ajustement. Enfin, le député demandait si la Belgique procéderait à un ajustement négatif unilatéral à la condition que le pays étranger concerné aligne son ajustement primaire ou soit informé de l'ajustement négatif belge.
- (41) Le ministre des finances de l'époque avait répondu que seules des demandes d'ajustement 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 bénéficiaires excédentaires et qu'il était donc impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger les informations sur un ajustement négatif belge.
- (42) 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 bénéficiaires 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 ⁽²⁴⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives à l'exonération des bénéficiaires 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.

2.2.4. La loi du 24 décembre 2002 introduisant un système de décisions fiscales anticipées

- (43) La loi du 24 décembre 2002 permet au ministre des finances de statuer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à la mise en œuvre de dispositions de droit fiscal ⁽²⁵⁾.
- (44) 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».

- (45) L'article 22 de la loi définit les circonstances dans lesquelles une décision anticipée ne peut pas être accordée, par exemple lorsque la demande a trait à des situations ou 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.

⁽²²⁾ Compte-rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 13 avril 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²³⁾ Compte-rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 11 avril 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁴⁾ Compte-rendu de la réunion de la commission des finances et du budget du 6 janvier 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁵⁾ Voir la note de bas de page 11

- (46) La loi du 21 juin 2004 apporte 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 ⁽²⁶⁾. Sur la base de la loi du 21 juin 2004, le Service des décisions Anticipées a été créé par l'arrêté royal du 23 août 2004 au sein 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. Description des instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert

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

- (47) 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») ⁽²⁷⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (48) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et 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 influence certaine 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 ⁽²⁸⁾. 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.
- (49) 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 ⁽²⁹⁾. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises. Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations au sein du groupe, 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 ⁽³⁰⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'un territoire fiscal vers un autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux territoires où ils sont davantage imposés. Pour éviter ces situations, 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 ⁽³¹⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (50) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (internes au groupe) 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.

⁽²⁶⁾ Voir la note de bas de page 13.

⁽²⁷⁾ Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE, juillet 2010. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ont été adoptés dans leur version originale le 27 juin 1995 par le comité des affaires fiscales de l'OCDE. Les principes de 1995 ont fait l'objet d'une mise à jour substantielle en juillet 2010. Dans la présente décision, toute référence aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'entend comme faite aux principes de 2010.

⁽²⁸⁾ En Belgique, le principe de pleine concurrence a été consacré par la loi sur l'impôt sur les sociétés par l'introduction de l'article 185, paragraphe 2, du CIR 92.

⁽²⁹⁾ Les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont encouragées à suivre les principes de l'OCDE. De manière générale, toutefois, les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert 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).

⁽³⁰⁾ Voir le paragraphe 6 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁽³¹⁾ 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.

- (51) Tant le modèle de convention fiscale 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, 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 ⁽³²⁾. 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 pays et éviter les doubles impositions, de façon à éviter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (52) Le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fait une référence explicite aux économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte, sur laquelle repose 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.»

2.3.2. Le principe de pleine concurrence

- (53) Le principe de pleine concurrence qui fait autorité est énoncé à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, lequel est à la base des conventions en matière de double imposition liant des pays membres de l'OCDE, dont la Belgique, et, de plus en plus, des pays non membres. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'un territoire vers un 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.
- (54) 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.
- Le premier paragraphe de l'article 9 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 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», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽³³⁾.
 - Le second paragraphe de l'article 9 vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire conformément au premier paragraphe de l'article 9 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. Cet ajustement effectué par l'autre État contractant n'est toutefois pas automatique. S'il estime que l'ajustement primaire n'est pas justifié, que ce soit dans son principe ou dans son montant, il peut s'abstenir — et généralement le fera — de procéder à un tel ajustement ⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Voir le paragraphe 1.15 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁽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.»

⁽³⁵⁾ En cas de désaccord entre les parties concernées au sujet du montant et du caractère de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue par l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE doit 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.

L'ajustement négatif effectué par l'autre État contractant sur la base de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, empêche effectivement la double imposition des bénéfices.

- (55) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert 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 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⁾.
- (56) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» pour établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle établit une approximation des bénéfices de pleine concurrence pour une série de transactions contrôlées ou l'ensemble d'une activité, plutôt que pour une transaction déterminée.
- (57) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée ou à une série de transactions contrôlées pour lesquelles un indicateur de bénéfice net ⁽³⁷⁾ est sélectionné et testé. Ce choix doit être compatible avec l'analyse fonctionnelle effectuée. En règle générale, la partie testée dans le cadre d'une étude fondée sur la MTMN est celle à laquelle la méthode peut être appliquée de la manière la plus fiable et pour laquelle les comparables les plus fiables peuvent être trouvés. Dans la pratique, il s'agira de la moins complexe des deux parties concernées sur la base de l'analyse fonctionnelle, tandis que le bénéfice résiduel généré par la transaction contrôlée ou la série de transactions contrôlées sera imputé à la partie la plus complexe ⁽³⁸⁾.
- (58) La MTMN est par conséquent souvent appliquée dans les cas où l'une des parties à une transaction contrôlée ou à une série de transactions contrôlées fournit la totalité des contributions complexes et/ou uniques associées à la ou aux transactions, tandis que l'autre partie assure les fonctions plus courantes et/ou automatiques et n'apporte aucune contribution unique, comme c'est le cas, par exemple, d'un distributeur de risque limité. À l'inverse, la MTMN a peu de chances d'être fiable si chaque partie apporte des contributions uniques de valeur. Dans un tel cas, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est considérée comme une méthode de fixation des prix de transfert plus appropriée ⁽³⁹⁾.

2.4. Bénéficiaires du régime contesté

- (59) Le régime d'exonération des bénéfices excédentaires est appliqué depuis 2004 et a progressivement gagné en importance. Selon les informations communiquées par la Belgique, le nombre d'entreprises ayant bénéficié du régime contesté depuis son introduction s'élève à 55, pour un total de 66 décisions anticipées ⁽⁴⁰⁾. Les autorités belges ont indiqué n'avoir jamais rejeté de demande de décision anticipée permettant de bénéficier de l'exonération des bénéfices excédentaires depuis l'introduction du régime contesté ⁽⁴¹⁾. Le nombre de décisions anticipées accordées par an, depuis l'introduction du régime contesté en 2004, figure dans le tableau.

Nombre de décisions anticipées exonérant les bénéfices excédentaires accordées depuis 2004

Année	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Nombre de dossiers	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Source: ministère belge des finances, au 31 mai 2014

⁽³⁶⁾ Conformément au paragraphe 2.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert: «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⁾ Un indicateur de bénéfice net est défini par le glossaire des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert comme le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs). Les indicateurs de bénéfice net sont aussi couramment dénommés indicateurs du niveau de bénéfice.

⁽³⁸⁾ Voir le paragraphe 3.18 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁽³⁹⁾ Voir le paragraphe 2.59 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁽⁴⁰⁾ Informations mises à jour au 31 mai 2015.

⁽⁴¹⁾ Voir la réponse du 18 mars 2014 à la question 1 de la deuxième demande de renseignements de la Commission: «Nous précisons qu'aucune décision négative n'a été rendue.»

- (60) La Belgique a communiqué des données financières clés pour l'ensemble des 66 décisions anticipées accordant une exonération des bénéfices excédentaires (pour plus de détails, voir l'annexe).
- (61) Les situations dans lesquelles l'exonération des bénéfices excédentaires a été accordée peuvent être illustrées par les exemples exposés aux considérants 62 à 64.
- (62) Premier exemple: dans sa demande de décision anticipée, l'entreprise A fait part de son intention d'accroître ses capacités de production d'un produit donné dans son usine belge, tout en déplaçant la fonction de coordination (la fonction d'«entrepreneur central») d'une filiale étrangère vers la Belgique. La demande indique aussi que l'entreprise A va transférer plusieurs postes équivalents temps plein («ETP») vers la Belgique. Il ressort de la décision anticipée qu'aucun problème de double imposition ne se pose. La décision indique que le fait que les bénéfices comptables en Belgique soient plus élevés que ceux d'une société indépendante est notamment lié au savoir-faire, aux avantages en matière d'achat, aux listes de clients, etc., qui existaient dans le groupe avant que la fonction d'entrepreneur central ne soit transférée vers la Belgique. Toutefois, dans la décision anticipée, il est mentionné que ces «actifs incorporels» ont été mis gratuitement à la disposition de l'entité belge du groupe par ce dernier, ce qui implique qu'il n'existe aucun revenu imposable ailleurs dans le groupe et donc aucun risque de double imposition. En réalité, la décision anticipée (point 48) rappelle qu'il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer le compte «bénéfices» d'entreprises étrangères dans lequel doivent figurer les bénéfices excédentaires».
- (63) Deuxième exemple: dans sa demande de décision anticipée, l'entreprise B fait part de son intention de procéder à des investissements d'expansion en Belgique. Elle affirme que le nouvel investissement est plus avantageux pour elle en tant qu'entité d'un groupe que pour une société indépendante. Les synergies auxquelles se réfère la décision anticipée concernent les avantages dont elle bénéficie en Belgique sous la forme de coûts d'investissement moins élevés liés au fait qu'elle possède déjà une installation en Belgique, de frais de fonctionnement inférieurs liés au fait que les frais généraux du site peuvent être répartis sur une base de production élargie, et de l'accès à une énergie bon marché.
- (64) Troisième exemple: dans sa demande de décision anticipée, l'entreprise C explique son intention de faire de sa filiale belge son entrepreneur central à l'issue d'une restructuration de ses activités en Europe. L'entreprise C renforcerait ses effectifs en ETP en Belgique. La Belgique accepte là encore de recourir à la MTMN en prenant en considération les bénéfices avant impôts obtenus par des entreprises indépendantes dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre comme indicateur du niveau de bénéfice pour calculer la base imposable de l'entrepreneur central. Sur cette base, l'entreprise C obtient un ajustement négatif d'environ 60 % de ses bénéfices nets avant impôts.
- (65) Ayant examiné un échantillon de 22 décisions anticipées, la Commission considère ces trois exemples comme étant représentatifs de l'ensemble du régime en cause. Bien que les faits, les montants concernés et les transactions diffèrent d'un cas à un autre, ces derniers concernent tous des multinationales qui ont accru leurs activités en Belgique et ont demandé et obtenu que leurs bénéfices réellement enregistrés en Belgique mais prétendument attribuables à des synergies, à des économies d'échelle ou à d'autres facteurs liés à leur appartenance à un groupe soient déduits de la base imposable de l'impôt sur les sociétés. À partir de l'échantillon, la Commission a observé que les exonérations des bénéfices excédentaires n'ont pas été accordées à de petites entreprises et les autorités belges n'ont pas été en mesure d'étayer leur allégation selon laquelle l'exonération des bénéfices excédentaires pouvait aussi être accordée à des entités faisant partie d'un petit groupe ou pour des raisons autres que l'existence alléguée de synergies ou d'économies d'échelle.
- (66) Invitées à étayer la disponibilité de l'exonération des bénéfices excédentaires pour les petites et moyennes entreprises (ci-après les «PME»), les autorités belges ont cité trois exemples parmi les plus petits bénéficiaires:
- l'entreprise D affichant un total de bilan de [100-120] (*) millions EUR et un chiffre d'affaires de [60-80] millions EUR et employant [200-250] ETP,
 - l'entreprise E affichant un total de bilan de [70-90] millions EUR et employant [250-300] ETP,
 - l'entreprise F affichant un total de bilan de [50-70] millions EUR et un chiffre d'affaires de [70-90] millions EUR et employant [350-400] ETP.

(*) Couvert(es) par le secret professionnel.

- (67) Invitées à étayer la disponibilité de l'exonération des bénéfices excédentaires pour des raisons autres que l'existence alléguée de synergies ou d'économies d'échelle, les autorités belges ont fourni trois exemples. Dans ces décisions anticipées en matière de prix de transfert, le Service des décisions Anticipées a approuvé, à la demande des entreprises belges des groupes, un ajustement négatif corrélatif au niveau de ces entreprises, sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92. Toutefois, dans ces trois cas, l'ajustement négatif accordé aux entités belges faisait suite à un ajustement primaire positif, par les prix de transfert, des bénéfices des entreprises associées de leur groupe en Allemagne, au Royaume-Uni et au Danemark, effectué respectivement par les administrations fiscales allemande, britannique et danoise.
- (68) La présente décision ne concerne ni de tels ajustements corrélatifs authentiques des prix de transfert ni d'autres ajustements similaires. Elle ne concerne que des décisions anticipées accordant une exonération des bénéfices excédentaires, qui constitue une réduction unilatérale et proactive de la base d'imposition belge ne correspondant pas à un ajustement positif primaire des prix de transfert effectué par une autre juridiction fiscale et sans aucune autre indication que les montants réduits auraient été inclus dans une base d'imposition étrangère. Aux fins de l'application de l'exonération des bénéfices excédentaires, il n'est pas requis que les bénéfices exonérés aient été imposés ou même inclus dans la base imposable d'une autre entreprise étrangère du groupe. Cette caractéristique distingue les décisions anticipées d'exonération des bénéfices excédentaires d'autres décisions anticipées en matière de prix de transfert accordées par le Service des décisions Anticipées sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, qui permettent aussi une réduction des bénéfices réellement enregistrés à des fins fiscales, mais dans le cas où la réduction est la conséquence de l'imposition réelle ou d'un ajustement positif primaire des prix de transfert par une administration fiscale étrangère.

3. RAISONS AYANT JUSTIFIÉ L'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE

- (69) La Commission a décidé d'ouvrir la procédure formelle d'examen parce qu'elle a estimé à titre préliminaire que le régime d'exonération des bénéfices excédentaires constituait un régime d'aides d'État interdit par l'article 107, paragraphe 1, du traité, du fait de son incompatibilité avec le marché intérieur.
- (70) Premièrement, selon l'avis préliminaire de la Commission, le régime d'exonération des bénéfices excédentaires constitue un régime d'aides d'État, au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil ⁽⁴²⁾, qui permet à certaines sociétés belges appartenant à des groupes multinationaux d'obtenir, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, une importante réduction du montant de l'impôt sur les sociétés qu'elles doivent acquitter en Belgique. La Commission est arrivée à cette conclusion nonobstant le fait que l'exonération soit accordée par voie de décisions fiscales anticipées.
- (71) Deuxièmement, la Commission a estimé à titre préliminaire que le régime contesté octroyait un avantage sélectif à ses bénéficiaires. Elle a considéré que le régime constituait une dérogation au système de référence, étant donné qu'une exonération de l'impôt sur le revenu des sociétés est accordée pour une partie des bénéfices réalisés alors que ces derniers sont réellement générés par et enregistrés dans la comptabilité de l'entité belge du groupe. La Commission a également émis des doutes sur le fait que les bénéfices dits excédentaires qui sont exemptés dans le cadre du régime seraient conformes au principe de pleine concurrence, étant donné que la possibilité d'identifier séparément une telle composante des bénéfices est très contestable et que les bénéfices réels tirés de l'appartenance à un groupe multinational ont, en tout état de cause, été considérablement surestimés.
- (72) À titre préliminaire, la Commission a aussi conclu que l'avantage accordé par le régime contesté était sélectif, étant donné que seules les entités belges faisant partie d'un groupe multinational en bénéficient. Les entités belges exerçant leurs activités exclusivement en Belgique ne pouvaient en effet pas déclarer de tels bénéfices. Les bénéficiaires du régime ont, en outre, généralement relocalisé une partie importante de leurs activités en Belgique ou réalisé des investissements substantiels dans le pays.
- (73) La Commission a aussi estimé, à titre préliminaire, que l'exonération des bénéfices excédentaires ne pouvait pas se justifier par la nécessité d'éviter les doubles impositions, étant donné qu'elle n'est le pendant d'aucune intention d'un autre pays d'imposer les mêmes bénéfices.

⁽⁴²⁾ Avec effet au 14 octobre 2015, le règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (texte codifié) (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9) a abrogé et remplacé le règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO L 83 du 27.3.1999, p. 1). Les références faites au règlement (CE) n° 659/1999 s'entendent comme faites au règlement (UE) 2015/1589 et sont à lire selon le tableau de correspondance figurant à l'annexe II de ce dernier règlement.

- (74) Toutes les autres conditions énoncées à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE étant remplies et aucune raison apparente ne permettant d'établir la compatibilité du régime d'exonération des bénéficiaires excédentaires avec le marché intérieur, la Commission est parvenue à la conclusion préliminaire que ce régime constitue un régime d'aides d'État incompatible avec le marché intérieur. Elle a donc décidé d'engager la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE à l'égard du régime en cause.

4. OBSERVATIONS DE LA BELGIQUE

- (75) La Belgique a formulé des observations quant au cadre retenu pour l'appréciation de la mesure dans la décision d'ouverture, a invoqué le non-respect du principe d'égalité de traitement et a soutenu que la décision d'ouverture contenait plusieurs erreurs d'interprétation.

4.1. Observations de la Belgique quant au cadre retenu pour l'appréciation de la mesure et le principe d'égalité de traitement

- (76) La Belgique conteste que la combinaison de l'article 185, paragraphe 2, du CIR 92, de la circulaire du 4 juillet 2006, des rapports annuels du Service des décisions Anticipées et de l'analyse des décisions fiscales anticipées, constitue un régime répondant aux critères énoncés à l'article 1^{er}, point d), du règlement (UE) 2015/1589. Elle estime qu'en l'absence d'examen approfondi de toutes les décisions anticipées accordant l'exonération des bénéficiaires excédentaires, l'analyse de la mesure en tant que régime doit porter exclusivement sur les dispositions légales. Elle considère que les exemples fournis dans la décision d'ouverture ont été choisis de manière sélective et ne permettent d'aboutir qu'à des conclusions superficielles.
- (77) Elle soutient aussi qu'elle est le seul État membre pour lequel la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen à l'égard d'un régime de décisions anticipées plutôt qu'à l'égard d'une mesure individuelle, alors que la majorité des États membres ont recours aux décisions fiscales anticipées. La Belgique estime que cette façon de procéder est contraire au principe d'égalité de traitement.

4.2. Observations de la Belgique concernant l'existence d'erreurs d'interprétation dans la décision d'ouverture

4.2.1. *Le rôle du bénéfice comptable et du système de référence*

- (78) La Belgique affirme que la Commission accorde trop d'importance au bénéfice comptable des entreprises belges aux fins de la détermination du système de référence. La législation belge relative à l'impôt sur les sociétés autorise ou prescrit de nombreux ajustements, positifs comme négatifs, pour passer d'un bénéfice comptable à un bénéfice imposable. Selon la Belgique, ces ajustements, notamment ceux prévus à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, constituent un élément inhérent au système de référence et s'appliquent à tous les contribuables qui remplissent les conditions pour bénéficier des ajustements en question.
- (79) La Belgique affirme aussi que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 vise à éviter les doubles impositions. Étant donné que ni les groupes nationaux ni les entités autonomes ne sont concernés par les problèmes de double imposition économique, ils se trouvent dans une situation factuelle et juridique différente de celle des entreprises multinationales au regard de l'objectif poursuivi par la mesure en cause. L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 ne constitue donc pas une dérogation au système fiscal commun.

4.2.2. *L'application par la Belgique du principe de pleine concurrence sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 ne confère aucun avantage*

- (80) La Belgique affirme que seuls les bénéficiaires de pleine concurrence peuvent être imposés en vertu de son système de l'impôt sur les sociétés. En outre, la Commission ayant précédemment accepté le principe de pleine concurrence comme principe permettant d'établir l'existence d'un avantage aux fins de l'appréciation des aides d'État, une décision fiscale anticipée ne peut conférer un avantage à un contribuable que si elle est contraire au principe de pleine concurrence.
- (81) La Belgique rappelle que la fixation des prix de transfert ne sert pas qu'à établir le prix adéquat des biens et des services échangés entre des parties associées, mais aussi à effectuer la répartition des bénéfices excédentaires entre les différentes entreprises d'un groupe. La Belgique soutient que même si toutes les transactions interentreprises

sont correctement facturées, cela ne signifie pas nécessairement que le bénéfice total est conforme au principe de pleine concurrence ⁽⁴³⁾. Elle ajoute que le mécanisme même des ajustements en matière de prix de transfert prouve que l'on ne peut, à des fins fiscales, se fonder sur les prix apparaissant dans les comptes commerciaux. En conséquence, le fait que le bénéfice commercial soit supérieur au bénéfice de pleine concurrence accepté est dénué de pertinence.

- (82) La Belgique soutient que les bénéfices excédentaires ne peuvent pas être attribués aux entités belges selon la méthode de l'entité distincte, sur laquelle s'appuie précisément le principe de pleine concurrence. L'exclusion de ces bénéfices de la base imposable des entités belges n'a donc pas pour effet de leur conférer un avantage. Selon la Belgique, il n'existe aucun consensus à l'échelle internationale sur la façon dont les bénéfices réalisés grâce aux synergies de groupe et/ou aux économies d'échelle doivent être répartis entre les diverses entités d'un groupe. Même si les bénéfices excédentaires devaient échapper à toute imposition du fait qu'ils ne sont imposés par aucune autre juridiction fiscale, alors qu'ils sont exonérés par la Belgique, il n'appartient pas à cette dernière de veiller à ce que tous les bénéfices soient imposés.
- (83) La Belgique a fourni une description de la procédure en deux temps, mentionnée dans les grandes lignes au considérant 15, utilisée pour déterminer les bénéfices déduits au titre de l'exonération des bénéfices excédentaires.
- (84) Elle considère que l'origine des bénéfices excédentaires est sans objet pour la question de savoir si elle accorde un avantage, dès lors qu'elle impose intégralement le bénéfice de pleine concurrence des entités concernées. La Belgique affirme que les bénéfices excédentaires résultent généralement de synergies ou d'économies d'échelle et renvoie au paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert pour justifier la non-attribution de ces bénéfices à la Belgique ⁽⁴⁴⁾. Elle estime que si les bénéfices excédentaires ne sont attribués à aucun autre territoire fiscal et ne sont, de ce fait, soumis à aucune imposition, il s'agit là d'une défaillance du principe de pleine concurrence.
- (85) La Belgique réfute l'existence d'incohérences dans la sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée ou dans celle de la partie testée. En outre, selon la Belgique, les éventuelles incohérences constatées ne peuvent pas être généralisées aux fins de l'appréciation du régime sans qu'il soit procédé à une analyse approfondie, au cas par cas, de toutes les décisions anticipées.
- (86) La Belgique affirme que l'imposition ou non des bénéfices excédentaires à l'étranger ne relève pas de sa responsabilité. Certaines des décisions anticipées qui accordent une exonération des bénéfices excédentaires ont été publiées et certaines entreprises font preuve de transparence dans leurs comptes annuels. L'échange d'informations n'est pas possible, étant donné qu'il n'appartient pas à la Belgique de décider de l'allocation des bénéfices et du lieu de leur imposition. S'il s'avère effectivement que ces bénéfices ne sont soumis à aucune imposition, c'est une disparité entre le droit belge et le droit étranger et/ou une défaillance du principe de pleine concurrence qui en sont la cause.

4.2.3. L'application faite de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 n'est pas sélective

- (87) Se référant à la jurisprudence du Tribunal ⁽⁴⁵⁾, la Belgique affirme que les entreprises bénéficiant de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 ne comportent pas de caractéristiques communes leur permettant de les distinguer des autres entreprises, hormis le fait de remplir les conditions d'application de cette disposition. Selon la Belgique, le fait que le bénéfice de cette disposition soit limité aux multinationales ne suffit pas à établir sa sélectivité étant donné que les entreprises de ce type, contrairement aux sociétés *offshore*, par exemple, ne partagent pas de caractéristiques communes en termes de secteur économique, d'activité, d'importance du bilan, de nombre de salariés ou de pays d'établissement.
- (88) La Belgique réfute aussi l'argument selon lequel la relocalisation d'activités substantielles, la réalisation d'investissements ou la création d'emplois en Belgique constituent une condition implicite ou explicite de l'application des décisions fiscales anticipées accordant une exonération des bénéfices excédentaires. Selon la Belgique, la législation n'impose aucune condition de ce genre et le Service des décisions Anticipées n'a pas le pouvoir de fixer de telles conditions. La seule obligation légale imposée au demandeur consiste à fournir une description de ses activités ainsi qu'une description complète de la situation ou de l'opération particulière, comme le prévoit l'article 21 de la loi du 24 décembre 2002 instaurant un système de décision anticipée dans le droit fiscal belge.

⁽⁴³⁾ La Belgique renvoie à cet égard aux exemples concernant les services intragroupes non rémunérés figurant aux paragraphes 7.12 et 7.13 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁽⁴⁴⁾ Voir le considérant 52.

⁽⁴⁵⁾ Affaire T-399/11, Banco Santander SA et Santusa Holding/Commission, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4. Justification

- (89) La Belgique estime l'exonération des bénéficiaires excédentaires justifiée au motif qu'il s'agit d'un moyen nécessaire et proportionné d'éviter les doubles impositions potentielles. La Belgique souligne que cette exonération n'a pas pour objet de réduire les doubles impositions effectives ni d'y remédier.

4.2.5. Récupération

- (90) La Belgique soutient qu'en tout état de cause, une récupération des aides serait exclue en vertu des principes de sécurité juridique et de confiance légitime ⁽⁴⁶⁾, étant donné que les décisions antérieures de la Commission en matière de prix de transfert et d'aides d'État l'ont amenée à considérer que l'on ne peut conclure à l'existence d'une aide d'État lorsqu'un État membre adhère au principe de pleine concurrence ⁽⁴⁷⁾, compte tenu de l'absence de législation harmonisée au niveau de l'Union dans ce domaine. La Belgique renvoie, en outre, aux conclusions du Conseil des ministres concernant le code de conduite relatif à la fiscalité des entreprises ⁽⁴⁸⁾, faisant référence à un autre régime prétendument fondé sur des principes identiques à ceux du régime d'exonération des bénéficiaires excédentaires ⁽⁴⁹⁾, et invoque le fait que la Commission n'a jugé ce dernier problématique au regard des règles en matière d'aides d'État que dix ans après l'expiration du régime des accords relatifs au capital informel. Enfin, la récupération des aides serait d'une complexité exceptionnelle et entraînerait une double imposition ainsi qu'une inégalité de traitement entre la Belgique et les autres États membres qui recourent également à la pratique des décisions anticipées en matière fiscale.

5. OBSERVATIONS DES PARTIES INTÉRESSÉES

- (91) Des observations ont été formulées par AGC Glass Europe SA/NV le 1^{er} juillet 2015 et par [...] le 3 juillet 2015. Les deux entreprises ont bénéficié de décisions anticipées en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92.
- (92) Dans ses observations, AGC Glass Europe SA/NV fait observer qu'elle n'a jamais appliqué ni mis en œuvre la décision anticipée qu'elle a obtenue sur le fondement de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92.
- (93) [...] affirme que c'est à tort qu'elle est mentionnée dans la décision d'ouverture parmi les bénéficiaires de la mesure en cause. Elle ajoute qu'elle a obtenu un accord préalable en matière de prix qui peut entraîner soit un ajustement positif des prix de transfert sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR 92, soit un ajustement négatif sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 ⁽⁵⁰⁾. Compte tenu de ces éléments, elle estime ne pas bénéficier du régime et demande à être exclue de la décision finale et de toute action de récupération qu'elle pourrait entraîner.

6. APPRÉCIATION DE LA MESURE

6.1. Existence d'un régime

- (94) La Commission estime que la mesure en cause constitue un régime d'aides, au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement (UE) 2015/1589. Aux termes de cet article, on entend par régime d'aides «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».
- (95) La jurisprudence de l'Union ne fournit aucune indication quant à l'interprétation de cette définition. La Commission fait toutefois observer que les juridictions de l'Union ont, par le passé, admis sa pratique consistant à qualifier de régimes d'aides, au sens de cette disposition, des mesures fiscales qui présentaient de nombreuses caractéristiques identiques à celles du régime en cause ⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Voir les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, ECLI:EU:C:2006:416, points 69 et 147.

⁽⁴⁷⁾ Voir la note de bas de page 46.

⁽⁴⁸⁾ Voir les conclusions formulées par la Présidence à l'occasion du Conseil Ecofin du 19 mars 2003, qui renvoient au rapport du groupe «Code de conduite» portant la référence 7018/1/03 FISC 31 REV 1 et qui sont accessibles à l'adresse suivante: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/fr/pdf>

⁽⁴⁹⁾ Le régime dit des *accords relatifs au capital informel*, identifié comme le régime E002 dans les documents du code de conduite.

⁽⁵⁰⁾ [...] a joint à ses observations la décision anticipée concernée ainsi que l'étude des prix de transfert sur laquelle elle se fonde.

⁽⁵¹⁾ Voir, notamment, les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, ECLI:EU:C:2006:416 et l'affaire C-519/07 P, Commission/Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) Par définition, un régime d'aides répond aux trois critères suivants: i) il s'agit d'une disposition sur la base de laquelle des aides peuvent être octroyées; ii) le régime ne nécessite pas de mesures d'application supplémentaires; et iii) le régime définit les bénéficiaires potentiels des aides d'une manière générale et abstraite.
- (97) En ce qui concerne le premier de ces critères, l'exonération des bénéfices excédentaires est octroyée sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92. Cette disposition, introduite dans le code belge des impôts sur les revenus par la loi du 21 juin 2004, autorise les ajustements négatifs des prix de transfert inclus dans la base imposable des contribuables lorsque certaines conditions sont réunies. Elle est citée dans les différentes décisions anticipées qui exonèrent les bénéfices excédentaires comme la base légale de cette exonération et est mentionnée par la Belgique dans différents documents décrivant l'exonération ⁽⁵²⁾.
- (98) L'application faite de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 est expliquée dans l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, dans la circulaire du 4 juillet 2006 et dans les réponses fournies par le ministre des finances aux questions parlementaires relatives à l'application de cette disposition. Ces réponses confirment que l'application de l'exonération des bénéfices excédentaires va au-delà de ce que prévoit la disposition précitée et est étendue aux bénéfices qui n'ont pas été également inclus dans le bénéfice d'une entreprise associée faisant partie du même groupe sur un autre territoire fiscal. L'absence de toute obligation de prouver que les mêmes bénéfices sont inclus dans la base imposable des deux entreprises associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important permettant de distinguer les décisions anticipées octroyant l'exonération des bénéfices excédentaires des autres décisions anticipées qui autorisent un ajustement négatif des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 ⁽⁵³⁾.
- (99) En résumé, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, la circulaire du 4 juillet 2006 et les réponses du ministre des finances aux questions parlementaires relatives à l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, constituent les actes sur la base desquels l'exonération des bénéfices excédentaires est accordée.
- (100) En ce qui concerne le deuxième critère, la Commission considère que le terme «mesures d'application» doit être compris comme supposant l'exercice d'un pouvoir d'appréciation non négligeable de la part de l'autorité d'octroi des aides, susceptible d'influencer le montant, les caractéristiques ou les conditions d'octroi des aides par l'adoption d'actes ultérieurs ⁽⁵⁴⁾. À l'inverse, la simple application technique de l'acte prévoyant l'octroi des aides en cause ne constitue pas une mesure d'application au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement (UE) 2015/1589.
- (101) La Commission estime que l'exonération des bénéfices excédentaires est octroyée sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, au sens de l'article 1^{er}, point d), du règlement (UE) 2015/1589. Les éléments nécessaires pour bénéficier de cette exonération peuvent être décrits *in abstracto*. Ils révèlent l'existence d'une ligne de conduite systématique quant à l'octroi des aides, laquelle a été constatée dans l'échantillon de décisions anticipées examiné par la Commission et décrite par la Belgique dans ses observations concernant la décision d'ouverture.
- (102) Une exonération des bénéfices excédentaires est ainsi accordée en présence des éléments cumulatifs suivants:

— les entités bénéficiaires appartiennent à une entreprise multinationale,

⁽⁵²⁾ Permettent également de conclure à l'existence d'un régime le fait que, dans son rapport annuel, le Service des décisions Anticipées mentionne les décisions exonérant les bénéfices excédentaires comme une catégorie spécifique de décisions anticipées et le fait que d'autres autorités belges fassent la promotion du régime. Voir, notamment, Région de Bruxelles Capitale, <http://www.investinbrussels.com>, «Belgian R&D incentives unparalleled in Europe», 18/1/13: «Companies established in Belgium acting as the principal in a centralised business model can also apply an “excess accounting profit” ruling, resulting in an average tax rate of between 7-9 %.»; Service Public Fédéral Finances, Cellule Fiscalité des Investissements Étrangers, présentations intitulées «Incitants fiscaux en Belgique», 2009, et «Fiscalité belge: Nouvelles mesures innovatrices», Paris, 9 octobre 2007, consultables à l'adresse suivante: http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publications/presentations

⁽⁵³⁾ Tous les ajustements négatifs effectués en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 ne se fondent pas sur l'existence de bénéfices dits excédentaires. Cette disposition est également la base juridique des ajustements de prix de transfert effectués lorsqu'à la demande de contribuables belges, la Belgique accepte de réduire la base imposable belge en réaction à un ajustement positif initial réalisé par un autre territoire fiscal. Le fait que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 soit également utilisé comme base juridique pour les ajustements négatifs de la base imposable autres que ceux liés à l'exonération des bénéfices excédentaires ne l'empêche pas de constituer la base juridique du régime contesté.

⁽⁵⁴⁾ Par exemple, lorsqu'une entité publique est habilitée à faire usage de différents instruments pour promouvoir l'économie locale et qu'elle met en place plusieurs mesures d'aide à cet effet, cela implique l'exercice d'un pouvoir d'appréciation considérable quant au montant, aux caractéristiques ou aux conditions de l'aide ainsi qu'à l'objectif que son octroi vise à atteindre, et l'on ne peut alors conclure à l'existence d'un régime d'aides. Voir la décision 2012/252/UE de la Commission du 13 juillet 2011 relative à l'aide d'État C 6/08 (ex NN 69/07) accordée par la Finlande à Ålands Industrihus Ab (JO L 125 du 12.5.2012, p. 33), considérant 110.

- ces entités obtiennent une autorisation préalable obligatoire par voie de décision du Service des décisions Anticipées, en conséquence de quoi l'aide ne peut être octroyée que pour les bénéficiaires liés à une situation nouvelle n'ayant pas encore produit d'effets d'un point de vue fiscal, par exemple une réorganisation entraînant la relocalisation de l'entrepreneur central en Belgique, ou encore un accroissement des activités ou la réalisation de nouveaux investissements dans le pays ⁽⁵⁵⁾,
 - les bénéficiaires réalisés par ces entités dépassent les bénéficiaires que des entités autonomes comparables auraient réalisés dans des circonstances similaires,
 - ces entités ne doivent pas établir un ajustement positif primaire dans un autre État membre.
- (103) Comme indiqué au considérant 65, la Commission a évalué un échantillon de 22 décisions anticipées individuelles, lequel peut être considéré comme représentatif du régime en cause. En réalité, même si les faits individuels, les montants concernés et les opérations diffèrent d'une décision anticipée à une autre, ces décisions concernent toutes des multinationales de grande taille qui ont accru leurs activités en Belgique, et demandé et obtenu que leurs bénéficiaires réellement enregistrés en Belgique mais prétendument attribuables à des synergies, à des économies d'échelle ou à d'autres facteurs liés à leur appartenance à un groupe, soient déduits de l'assiette imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés.
- (104) Contrairement à ce que la Belgique a affirmé, le fait que la Commission renvoie à des éléments communs constatés dans un échantillon des décisions anticipées n'implique pas qu'elle considère que les éléments d'aide d'État découlent de décisions anticipées individuelles plutôt que d'un régime. La Commission estime que les décisions anticipées sont un instrument au moyen duquel le régime est appliqué, comme le prévoit la loi sur laquelle le régime se fonde, et que la description de certaines décisions anticipées individuelles dans la décision d'ouverture ne sert qu'à illustrer la façon dont le régime a été mis en œuvre dans la pratique. En tout état de cause, dans la section 4.1 de sa décision d'ouverture, la Commission a clairement expliqué les raisons pour lesquelles elle estimait, à ce stade, que la mesure constituait un régime d'aides, de telle sorte que la Belgique ne pouvait nourrir la moindre illusion quant à la probabilité que la Commission juge les éléments d'aide d'État comme découlant des décisions anticipées individuelles et non d'un régime.
- (105) L'obligation d'obtenir une décision anticipée individuelle pour pouvoir bénéficier de l'exonération des bénéficiaires excédentaires ne constitue pas une mesure d'application, mais une modalité technique d'application du régime, servant à confirmer le respect des conditions définies par le régime et à vérifier la méthode choisie par le contribuable pour déterminer le montant des bénéficiaires prétendument excédentaires à exonérer ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Cette conclusion n'est pas affectée par le fait que le Service des décisions Anticipées dispose d'un pouvoir d'appréciation limité pour accepter le taux précis de l'ajustement négatif appliqué à la base imposable en fonction des renseignements fournis par le contribuable ou pour évaluer si certaines des conditions auxquelles une telle déduction peut être accordée sont remplies (par exemple, l'existence d'une situation nouvelle qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal). En effet, l'existence d'un service spécial chargé des décisions anticipées disposant d'un pouvoir exclusif en matière de décisions anticipées pour évaluer la fiabilité de l'approximation du

⁽⁵⁵⁾ Si le contribuable est, en principe, tenu de fournir une étude des prix de transfert, l'exonération des bénéficiaires excédentaires s'applique par principe, sans qu'il soit nécessaire de démontrer l'existence d'une double imposition. L'exonération repose, en outre, toujours sur l'hypothèse que les bénéficiaires excédentaires sont imputables à des synergies, à des économies d'échelle ou à d'autres avantages tirés de l'appartenance à un groupe multinational.

⁽⁵⁶⁾ Voir, par analogie, la décision 2003/601/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant le régime d'aide C 54/2001 (ex NN 55/2000) Irlande — revenus étrangers (JO L 204 du 13.8.2003, p. 51) (en particulier, le considérant 30 de cette décision); la décision 2003/755/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant le régime d'aides mis en œuvre par la Belgique en faveur des centres de coordination établis en Belgique (JO L 282 du 30.10.2003, p. 25) (en particulier, le considérant 13 de cette décision: pour pouvoir bénéficier du statut fiscal spécial accordé par le régime, les centres de coordination doivent au préalable être agréés individuellement par arrêté royal); la décision 2003/515/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant le régime d'aide mis à exécution par les Pays-Bas pour les activités de financement internationales (JO L 180 du 18.7.2003, p. 52) (en particulier, le considérant 16 de cette décision: la constitution d'une réserve pour risques entraînant une exonération fiscale au titre du régime devait être autorisée par l'administration fiscale néerlandaise); la décision 2003/501/CE de la Commission du 16 octobre 2002 concernant le régime d'aide d'État C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Centres de coordination — mis à exécution par le Luxembourg (JO L 170 du 9.7.2003, p. 20) (en particulier, le considérant 9 de cette décision: un agrément administratif préalable était nécessaire pour pouvoir bénéficier du statut fiscal spécial accordé par le régime des centres de coordination); et la décision 2003/81/CE de la Commission du 22 août 2002 relative au régime d'aides d'État que le Royaume d'Espagne applique aux «centres de coordination de Biscaye» [aide C 48/2001 (ex NN 43/2000)] (JO L 31 du 6.2.2003, p. 26) (en particulier, le considérant 14 de cette décision: pour pouvoir bénéficier du régime fiscal des centres de coordination, les entreprises doivent d'abord recevoir l'autorisation des autorités fiscales, qui est valable pour une période maximale de cinq ans).

montant des bénéfices excédentaires déclarée par le contribuable au cours de la deuxième étape, requiert nécessairement un pouvoir d'appréciation limité de la part du Service des décisions Anticipées. Toutefois, celui-ci permet seulement de garantir une application cohérente de l'exonération.

- (107) Le Service des décisions Anticipées a systématiquement émis des décisions accordant l'exonération des bénéfices excédentaires lorsque les conditions énoncées au considérant 102 étaient remplies. En outre, comme la Belgique l'a confirmé, le Service des décisions Anticipées n'a jamais rejeté aucune demande de décision anticipée octroyant une exonération des bénéfices excédentaires ⁽⁵⁷⁾.
- (108) La Commission en conclut que l'exonération des bénéfices excédentaires ne requiert aucune mesure d'application supplémentaire.
- (109) En ce qui concerne le troisième critère, l'acte sur la base duquel l'exonération des bénéfices excédentaires est accordée définit de manière générale et abstraite les bénéficiaires potentiels de cette exonération. L'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, qui constitue la base légale des décisions anticipées requises pour pouvoir bénéficier de l'exonération, est limitée aux entités qui font partie d'un groupe multinational de sociétés liées.
- (110) En conclusion, l'exonération des bénéfices excédentaires, telle qu'elle est systématiquement appliquée par le Service des décisions Anticipées, remplit les conditions d'existence d'un régime d'aides définies à l'article 1^{er}, point d), du règlement (UE) 2015/1589. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, dans le cas d'un régime d'aides, la Commission peut se borner à étudier les caractéristiques générales du régime en cause et n'est pas tenue d'examiner chaque cas particulier dans lequel le régime a été appliqué ⁽⁵⁸⁾.

6.2. Existence d'une aide

- (111) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du traité, 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.
- (112) Selon une jurisprudence constante, la qualification d'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité requiert que toutes les conditions y énoncées soient remplies ⁽⁵⁹⁾. Il est ainsi établi que pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'État, premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État; deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres; troisièmement, elle doit conférer un avantage sélectif à une entreprise; et, quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁶⁰⁾.
- (113) En ce qui concerne la première condition de l'existence d'une aide, l'exonération des bénéfices excédentaires est fondée sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 et sur tous les documents d'orientation qui étaient l'interprétation par les autorités belges de cette disposition accordant l'exonération. De plus, l'exonération est accordée au moyen de décisions anticipées obligatoires émises par le Service des décisions Anticipées, un organe de l'administration fiscale belge, et qui sont contraignantes pour l'administration fiscale belge. Par conséquent, l'exonération des bénéfices excédentaires est imputable à l'État belge.
- (114) En ce qui concerne le financement du régime au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert positif de ressources d'État, place ces entreprises dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables, constitue une aide d'État ⁽⁶¹⁾. La Commission démontrera à la section 6.3 que l'exonération des bénéfices excédentaires entraîne une réduction de l'impôt dû en Belgique par les entreprises qui ont obtenu une décision anticipée au titre du régime en cause en s'écartant de l'impôt que ces entreprises auraient dû acquitter en vertu du système commun d'imposition des

⁽⁵⁷⁾ Voir le considérant 59.

⁽⁵⁸⁾ Voir les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, ECLI:EU:C:2006:416, point 82; l'affaire 248/84, Allemagne/Commission, ECLI:EU:C:1987:437, point 18; et l'affaire C-75/97, Belgique/Commission, ECLI:EU:C:1999:311, point 48.

⁽⁵⁹⁾ Voir affaire C-399/08 P, Commission/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, point 38, et la jurisprudence qui y est citée.

⁽⁶⁰⁾ Voir affaire C-399/08 P, Commission/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, point 39, et la jurisprudence qui y est citée.

⁽⁶¹⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 72 et la jurisprudence qui y est citée.

bénéfices des sociétés si le régime n'avait pas existé. Par conséquent, l'exonération des bénéfices excédentaires donne lieu à une perte de ressources d'État, étant donné que toute réduction de l'impôt dû par les entreprises bénéficiant du régime en cause entraîne une perte de recettes fiscales dont la Belgique aurait normalement disposé.

- (115) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État, les entreprises qui bénéficient du régime en cause sont des sociétés multinationales exerçant leurs activités dans plusieurs États membres, de sorte que toute aide en leur faveur est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union. De plus, étant donné qu'une décision anticipée accordant l'exonération ne peut être émise que pour les bénéfices découlant d'une situation nouvelle, ce qui suppose la relocalisation ou l'augmentation des activités de l'entreprise en Belgique, et étant donné que l'avantage apporté par l'exonération est proportionnel à l'importance des nouvelles activités et des nouveaux bénéfices générés par l'entreprise en Belgique, le régime est de nature à influencer les choix opérés par les groupes multinationaux quant à la localisation de leurs investissements au sein de l'Union et donc, à affecter les échanges à l'intérieur de l'Union.
- (116) Une mesure octroyée par l'État est, par ailleurs, considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle des bénéficiaires par rapport à d'autres entreprises concurrentes⁽⁶²⁾. Dans la mesure où, en réduisant l'impôt dû en vertu du système commun d'imposition des bénéfices des sociétés, il libère les entreprises bénéficiaires d'une charge qu'elles auraient normalement dû supporter, le régime en cause fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la position financière de ces entreprises, de telle sorte que la quatrième condition de l'existence d'une aide d'État est également remplie.
- (117) Pour ce qui est de la troisième condition de l'existence d'une aide d'État, la Commission démontrera dans la section suivante comment le régime en cause procure un avantage sélectif aux entités belges d'un groupe admises à ce régime, ainsi qu'aux groupes multinationaux auxquels ces entités appartiennent. Cet avantage résulte d'un ajustement négatif unilatéral de leur base imposable, entraînant une réduction de l'impôt sur les sociétés dû par ces entités en Belgique par rapport aux impôts qu'elles auraient normalement dû acquitter en vertu du système commun d'imposition des bénéfices des sociétés.

6.3. Existence d'un avantage sélectif

- (118) Selon la jurisprudence, «l'article 107, paragraphe 1, du traité impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser «certaines entreprises ou certaines productions» par rapport à d'autres, lesquelles se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation juridique et factuelle comparable. Dans l'affirmative, la mesure concernée remplit la condition de sélectivité»⁽⁶³⁾.
- (119) Dans les affaires concernant le domaine de la fiscalité, la Cour de justice a conçu une analyse en trois étapes pour déterminer si une mesure fiscale particulière est sélective⁽⁶⁴⁾. Dans un premier temps, il convient de déterminer quel est le régime fiscal commun ou normal applicable dans l'État membre: le «système de référence». Dans un deuxième temps, il y a lieu de déterminer si la mesure fiscale en cause constitue une dérogation à ce système, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs économiques se trouvant, au regard des objectifs intrinsèques du système, dans une situation juridique et factuelle comparable. Si la mesure constitue une dérogation au système de référence, il convient d'établir, dans un troisième temps, si cette mesure est justifiée par la nature ou l'économie générale du système de référence. Une mesure fiscale constituant une dérogation à l'application du système de référence peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal⁽⁶⁵⁾. Si tel est le cas, la mesure fiscale n'est pas sélective. La charge de la preuve dans cette troisième étape incombe à l'État membre.

6.3.1. Détermination du système de référence

- (120) Aux fins de l'analyse du caractère sélectif d'une mesure d'aide, un système de référence se compose d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent, sur la base de critères objectifs, à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel qu'il est défini par son objectif.

⁽⁶²⁾ Voir affaire 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, point 11; et affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁶³⁾ Affaire C-172/03, Heiser ECLI:EU:C:2005:130, point 40.

⁽⁶⁴⁾ Voir affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, points 49 et 63.

⁽⁶⁵⁾ Voir affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, point 65.

6.3.1.1. Le système de référence est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (121) En l'espèce, la Commission estime que le système de référence est le système de droit commun d'imposition des bénéficiaires des sociétés prévu par le régime de l'impôt sur le revenu des sociétés en Belgique ⁽⁶⁶⁾, dont l'objectif est l'imposition des bénéficiaires de toutes les sociétés soumises à l'impôt en Belgique. Le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique s'applique aux sociétés résidentes en Belgique ainsi qu'aux succursales belges de sociétés non résidentes. Les sociétés résidentes en Belgique ⁽⁶⁷⁾ sont tenues de payer l'impôt sur les sociétés sur les bénéfices qu'elles réalisent au niveau mondial ⁽⁶⁸⁾, sauf lorsqu'une convention contre les doubles impositions s'applique. Les sociétés non-résidentes ne sont soumises à l'impôt sur les sociétés que pour certains types de revenus spécifiques de source belge ⁽⁶⁹⁾. Dans les deux cas, l'impôt belge sur les sociétés est dû sur le bénéfice total, qu'il ait été généré au niveau mondial ou en Belgique. Par conséquent, en règle générale, toutes les entreprises qui génèrent des revenus en Belgique sont considérées comme se trouvant dans une situation juridique et factuelle similaire du point de vue de la fiscalité des entreprises.
- (122) Le bénéfice total est fixé selon les règles relatives aux bénéficiaires énoncées dans les dispositions relatives au calcul des bénéfices imposables des entrepreneurs individuels, tels que définis à l'article 24 du CIR 92. Le bénéfice total correspond aux revenus moins les dépenses déductibles, qui sont généralement enregistrés dans la comptabilité, de sorte que le bénéfice réellement enregistré constitue la base de calcul du bénéfice total imposable en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique ⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2. L'exonération des bénéficiaires excédentaires ne fait pas partie intégrante du système de référence

- (123) En vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, le bénéfice réellement enregistré fait l'objet d'une série d'ajustements positifs et négatifs prévus par le droit fiscal belge pour obtenir le bénéfice total imposable ⁽⁷¹⁾. À cet égard, la Belgique fait valoir que tous les ajustements apportés au bénéfice réellement enregistré que préconise le CIR 92, dont l'exonération des bénéficiaires excédentaires, font partie intégrante du système de référence.
- (124) La Commission ne partage pas l'avis selon lequel l'exonération des bénéficiaires excédentaires fait partie intégrante du système de référence pour les raisons exposées aux considérants 125 à 128.
- (125) Premièrement, l'exonération des bénéficiaires excédentaires n'est prescrite par aucune disposition du CIR 92. En effet, la Commission note que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, sur la base duquel l'exonération des bénéficiaires excédentaires est effectivement accordée, renvoie à des transactions ou à des arrangements spécifiques entre deux entités liées faisant partie d'un groupe. Le caractère de pleine concurrence des conditions fixées pour ces transactions ou ces arrangements peut conduire à un ajustement des prix de transfert sur la base de cette disposition, mais il n'autorise pas ni ne prescrit une exonération unilatérale abstraite d'une partie fixe ou d'un pourcentage fixe du bénéfice réellement enregistré par une entité belge appartenant à un groupe multinational. Cette disposition exige plutôt d'identifier une transaction ou un arrangement (ou une série de transactions) avec une contrepartie étrangère spécifique liée appartenant au groupe. En effet, seul l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR 92, qui concerne les ajustements positifs des prix de transfert, permet à l'administration fiscale belge de procéder à un ajustement unilatéral primaire des prix de transfert si les conditions fixées pour une transaction ou un arrangement s'écartent de celles qui auraient été convenues dans des conditions de pleine concurrence. À l'inverse, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, qui concerne les ajustements négatifs des prix de transfert, contient la condition supplémentaire que le bénéfice généré par la transaction ou l'arrangement à exonérer doit aussi avoir été inclus dans le bénéfice de la contrepartie étrangère à cette transaction ou arrangement.
- (126) Deuxièmement, le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique vise à imposer toutes les entreprises soumises à l'impôt sur leurs bénéfices réels, qu'il s'agisse de sociétés autonomes ou appartenant à un groupe, qu'elles appartiennent à un groupe national ou multinational, qu'elles appartiennent à un groupe multinational de grande taille ou de petite taille et qu'elles soient installées en Belgique depuis peu ou qu'elles y exercent leurs activités depuis de nombreuses années. En d'autres termes, tous ces contribuables se trouvent dans une situation juridique

⁽⁶⁶⁾ Voir les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, ECLI:EU:C:2006:416, point 95.

⁽⁶⁷⁾ À savoir les sociétés qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration [article 2, paragraphe 1, point 5), du CIR 92].

⁽⁶⁸⁾ Voir l'article 185, paragraphe 1, du CIR 92.

⁽⁶⁹⁾ Cela inclut les revenus des biens immobiliers sis en Belgique, les revenus provenant d'éléments d'actif ou de capitaux belges et les bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable situé en Belgique (articles 227 — 229 du CIR 92).

⁽⁷⁰⁾ Voir le considérant 25.

⁽⁷¹⁾ Voir les considérants 26 à 28.

et factuelle comparable au regard de l'objectif poursuivi par le système de l'impôt sur les sociétés, à savoir, imposer l'ensemble des sociétés soumises à l'impôt sur leurs bénéfices réels. Le droit belge recense d'ailleurs les entités présentes en Belgique qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés et il inclut toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ⁽⁷²⁾. Ni la forme juridique de l'entreprise ni sa structure (groupe de sociétés ou non) ne constituent un critère déterminant pour ce qui est du prélèvement de l'impôt sur les sociétés en Belgique. Par conséquent, bien que les ajustements apportés au bénéfice réellement enregistré et accessibles à tous ces contribuables soient de nature générale et, donc, non sélectifs au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE ⁽⁷³⁾, l'exonération des bénéfices excédentaires fait une distinction entre ces contribuables, étant donné que seules les entités belges faisant partie d'un groupe multinational de taille suffisante et exerçant des activités en Belgique depuis peu peuvent bénéficier du régime en cause, comme expliqué à la section 6.3.2.

- (127) Troisièmement, la différence en matière de calcul du bénéfice imposable entre les sociétés autonomes et les sociétés de groupe n'a aucune incidence sur l'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, à savoir, imposer le bénéfice de toutes les sociétés résidentes ou actives par l'intermédiaire d'un établissement stable en Belgique, qu'elles soient autonomes ou intégrées. Si le calcul du bénéfice imposable dans le cas des sociétés autonomes non intégrées/nationales qui effectuent des transactions sur le marché est relativement simple, étant donné qu'il repose sur la différence entre les revenus et les charges déterminés par un marché concurrentiel, celui du bénéfice imposable dans le cas de sociétés intégrées d'un groupe multinational nécessite l'utilisation de données indirectes. Ainsi, les sociétés intégrées d'un groupe multinational devront fixer les prix à appliquer à ces transactions intragroupes pour calculer leur bénéfice imposable au lieu d'utiliser des prix dictés directement par le marché. Même si l'on peut estimer que certaines décisions stratégiques sont prises dans l'intérêt supérieur du groupe dans son ensemble, l'impôt sur les sociétés en Belgique est prélevé sur des entités individuelles et non sur des groupes. Le régime en cause concerne exclusivement le bénéfice imposable des sociétés belges d'un groupe, de sorte que toute réduction des recettes fiscales se fonde individuellement sur les résultats de ces sociétés. S'il est exact que la législation fiscale belge prévoit des dispositions particulières applicables aux groupes, celles-ci visent généralement à mettre sur un pied d'égalité les sociétés non intégrées et les entités économiques structurées sous la forme de groupes, mais non à accorder un traitement plus favorable à ces derniers.
- (128) Enfin, si la Commission devait accepter l'argument de la Belgique sur ce point, cela signifierait qu'un État membre pourrait se soustraire à l'application des règles de l'Union en matière d'aides d'État, simplement en introduisant une exonération dans son code fiscal.

6.3.1.3. Conclusion sur le système de référence

- (129) En guise de conclusion, le système de référence à prendre en considération pour établir si l'exonération des bénéfices excédentaires a un caractère sélectif ou non est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, dont l'objectif est d'imposer de la même manière les bénéfices de toutes les sociétés résidentes ou actives par l'intermédiaire d'un établissement stable en Belgique. En effet, l'objectif du régime en cause étant d'ajuster le bénéfice imposable de la société aux fins de la perception de l'impôt sur les sociétés en Belgique conformément au système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, ce système constitue le système de référence au regard duquel le régime doit être examiné pour établir si un avantage sélectif a été conféré à ses bénéficiaires.

6.3.2. L'exonération des bénéfices excédentaires constitue une dérogation au système de référence

- (130) Dès lors qu'il est à présent établi que le système commun de l'impôt sur les sociétés en Belgique est le système de référence au regard duquel le régime en cause doit être apprécié, il convient de déterminer si l'exonération des bénéfices excédentaires constitue une dérogation à ce système de référence, entraînant une inégalité de traitement entre des sociétés se trouvant dans une situation juridique et factuelle similaire à la lumière de l'objectif poursuivi par ce système.

⁽⁷²⁾ Article 179 en liaison avec l'article 2, paragraphe 1, point 5, du CIR 92.

⁽⁷³⁾ Voir affaire C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:2013:525, point 18; et les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 73.

- (131) En ce qui concerne cette deuxième étape de l'analyse de la sélectivité, le fait d'établir si une mesure fiscale constitue ou non une dérogation au système de référence ira généralement de pair avec la définition de l'avantage conféré à ses bénéficiaires par cette mesure. En effet, lorsqu'une mesure fiscale entraîne une réduction injustifiée de l'impôt dû par les bénéficiaires qui, en l'absence de cette mesure, devraient acquitter un impôt plus élevé en vertu du système de référence, cette réduction constitue à la fois la dérogation au système de référence et l'avantage conféré par la mesure fiscale.
- (132) La Commission considère que l'exonération des bénéfices excédentaires accordée sur le fondement de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 constitue une dérogation au système de l'impôt sur les sociétés en Belgique et non la simple application de ce système. Comme le démontreront les deux sous-sections suivantes, la Commission estime que cette dérogation confère un avantage sélectif aux bénéficiaires du régime en cause.
- (133) Tout d'abord, l'exonération des bénéfices excédentaires s'écarte du système commun d'imposition des bénéfices des sociétés prévu par le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en vertu duquel les entités de sociétés résidentes ou actives par l'intermédiaire d'un établissement stable en Belgique sont imposées sur la base de leur bénéfice total, à savoir leur bénéfice réellement enregistré, et non sur la base d'un niveau hypothétique de bénéfice obtenu en estimant un «bénéfice de pleine concurrence ajusté» pour l'entité en question. L'exonération des bénéfices excédentaires confère aux entités belges d'un groupe bénéficiant du régime en cause un avantage sélectif aux fins de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE en exonérant de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie de leur bénéfice réellement enregistré ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Et outre, et sans préjudice du considérant précédent, indépendamment du fait qu'on puisse considérer que le système de référence inclut une règle générale prévoyant que les sociétés d'un groupe multinational résidentes ou actives par l'intermédiaire d'un établissement stable en Belgique ne devraient pas être imposées sur un bénéfice réellement enregistré qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence, ce qui n'est pas le cas ⁽⁷⁵⁾, la Commission estime que l'exonération des bénéfices excédentaires constitue une mauvaise application du principe de pleine concurrence et donc un écart par rapport à celui-ci, qui fait partie de ce système ⁽⁷⁶⁾.

6.3.2.1. Le régime en cause procure un avantage sélectif à ses bénéficiaires en dérogeant au système commun de l'impôt sur les sociétés en Belgique

- (135) Un avantage économique peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, en réduisant la base imposable ou le montant de l'impôt dû ⁽⁷⁷⁾. Comme expliqué à la section 2.1, le régime d'exonération des bénéfices excédentaires permet aux entités résidentes ou actives par l'intermédiaire d'un établissement stable en Belgique qui font partie d'un groupe multinational de réduire leur impôt dû en Belgique en déduisant de leur bénéfice réellement enregistré le bénéfice dit «excédentaire». Ce bénéfice excédentaire est calculé en estimant le bénéfice moyen hypothétique qu'une entreprise autonome exerçant des activités comparables pourrait réaliser dans des circonstances comparables. La différence entre ce bénéfice réellement enregistré de l'entité et ce bénéfice moyen hypothétique est ensuite traduite en un pourcentage d'exonération du bénéfice avant impôt afin d'obtenir un pourcentage du bénéfice excédentaire moyen sur une période envisagée. Ce pourcentage représente la base imposable arrêtée pour le bénéficiaire au titre du régime en cause pour les cinq années pendant lesquelles la décision anticipée lie l'administration fiscale belge.
- (136) L'exonération des bénéfices excédentaires n'est toutefois pas accessible à toutes les entités de sociétés se trouvant dans une situation juridique et factuelle similaire ce qui, au vu de l'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique qui est d'imposer les bénéfices des sociétés, correspond à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés en Belgique. En effet, le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique ne contient aucun principe ni

⁽⁷⁴⁾ Voir la section 6.3.2.1.

⁽⁷⁵⁾ Voir la section 6.3.1.2.

⁽⁷⁶⁾ Voir la section 6.3.2.2.

⁽⁷⁷⁾ Voir l'affaire C-66/02, Italie/Commission, ECLI:EU:C:2005:768, point 78; l'affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., ECLI:EU:C:2006:8, point 132; l'affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, points 21 à 31. Voir également le point 9 de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (JO C 384 du 10.12.1998, p. 3). Voir également la décision 2003/601/CE, considérants 33 à 35.

aucune règle permettant d'exonérer fiscalement le bénéficiaire réellement enregistré qui dépasse un niveau hypothétique de bénéfice de pleine concurrence ⁽⁷⁸⁾. L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, invoqué par la Belgique pour accorder l'exonération des bénéfices excédentaires au titre du régime en cause, n'a ni ce sens ni cet effet. Le régime en cause constitue plutôt une dérogation à la règle générale prévue par le droit fiscal belge selon laquelle le bénéficiaire réellement enregistré est imposé.

- (137) Par conséquent, la Commission confirme l'avis exprimé au considérant 89 de la décision d'ouverture, à savoir que le régime en cause est sélectif à plusieurs niveaux et pour plusieurs raisons.
- (138) Premièrement, l'exonération des bénéfices excédentaires n'est accessible qu'aux entités faisant partie d'un groupe multinational, et non aux entités autonomes ou faisant partie de groupes nationaux de sociétés. En effet, étant donné que le régime en cause est basé sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, qui limite l'application de l'exonération — et l'octroi d'une décision anticipée nécessaire pour bénéficier de l'exonération — aux entités engagées dans des transactions transfrontières, seules les entités belges faisant partie d'un groupe multinational peuvent bénéficier de cette exonération des bénéfices excédentaires. En d'autres termes, l'avantage économique conféré aux bénéficiaires au titre du régime en cause est sélectif *de jure*, car il est uniquement accessible aux entités appartenant à un groupe multinational, et non aux entités autonomes ou faisant partie d'un groupe national de sociétés. En particulier, les entités faisant partie d'un groupe national de sociétés pourraient aussi faire office d'entrepreneur central à la suite d'une réorganisation nationale et pourraient donc aussi arguer que leur bénéficiaire réellement enregistré après cette réorganisation est supérieur à un bénéficiaire moyen hypothétique qu'une société autonome exerçant des activités comparables pourrait s'attendre à enregistrer grâce à la (prétendue) création de synergies ou d'économies d'échelle au niveau national. Toutefois, contrairement aux entrepreneurs centraux basés en Belgique de leurs concurrents internationaux qui traitent avec des sociétés étrangères liées du groupe, ces entités ne peuvent bénéficier du rabais sur leur base imposable prévu par le régime en cause en cas de bénéfice excédentaire, car ces entités ne relèvent pas de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92.
- (139) Deuxièmement, pour bénéficier de l'exonération des bénéfices excédentaires au titre du régime en cause, le Service des décisions Anticipées doit délivrer l'autorisation préalable sous la forme d'une décision anticipée, autorisation qui ne peut être obtenue que pour les situations ou opérations futures qui n'ont pas encore produit d'effets sur le plan fiscal et non pour des situations existantes. Le système de décision anticipée en matière fiscale introduit dans le code fiscal belge par la loi du 24 décembre 2002 dispose, en effet, qu'une décision anticipée ne s'appliquera qu'à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal pour le contribuable concerné ⁽⁷⁹⁾. Plus précisément, un contribuable n'est pas habilité à demander une décision anticipée couvrant les conséquences fiscales de sa situation actuelle, seules les implications fiscales d'une «nouvelle situation» pouvant être couvertes par une décision fiscale anticipée. Ces conditions s'appliquent également aux décisions fiscales anticipées qui accordent une exonération des bénéfices excédentaires au titre du régime en cause. En effet, dans l'échantillon des décisions anticipées accordant une exonération des bénéfices excédentaires analysé par la Commission, chaque décision anticipée mentionnait des investissements importants et/ou la création d'emplois et/ou la relocalisation d'activités en Belgique ⁽⁸⁰⁾. Ces éléments ne sont pas explicitement inventoriés comme des conditions pour l'octroi de l'exonération des bénéfices excédentaires sur le fondement de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, mais ils sont essentiels pour pouvoir bénéficier d'une décision anticipée, ce qui est obligatoire pour l'application de l'exonération des bénéfices excédentaires.

⁽⁷⁸⁾ Voir le considérant 125.

⁽⁷⁹⁾ Voir le considérant 44.

⁽⁸⁰⁾ Voir la décision du 26 février 2013 dans le dossier 2011.569, § 42: «Le programme d'investissement lié à ces projets est le suivant: [...] mise en place d'une troisième ligne de production: investissement de USD 2.2 millions [...] mise en place d'une quatrième et cinquième ligne de production: complément d'investissement d'au moins USD 5 millions [...]»; § 43: «En terme de création d'emplois, de tels investissements devraient résulter en une augmentation du nombre de travailleurs du groupe en Belgique d'au-moins 30 à 40 équivalents temps plein»; § 83: «[...] (La demandeuse) s'engage à augmenter ses capacités de production en Belgique. [...]» et § 91: «(la demandeuse) réalisera un bénéfice supérieur en Belgique du fait des économies d'échelles et des synergies dont elle bénéficiera en raison de l'augmentation de sa capacité de production à la suite de la décision d'investissement additionnel par le groupe»; décision du 30 janvier 2007 dans le dossier 600.460, § 15: «[...] the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007»; § 18: «The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium»; décision du 15 décembre 2005 dans le dossier 500.249, § 6: «De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoeename als gevolg van deze nieuwe investering [...] wordt geraamd op 25 mensen»; décision du 10 décembre 2013 dans le dossier 2013.540, Section 2: Impact sur le niveau d'emploi en Belgique [...] § 68: «Grâce à la création de la centrale d'achat et du bureau de qualité en Belgique, 20 nouveaux emplois pourront être créés ou préservés en Belgique. Le recrutement de 4 personnes supplémentaires est également envisagé à moyen terme, après 2015.» § 69: «[...] le nombre de points de vente en Belgique ainsi que la surface commerciale [...] devraient augmenter. On peut dès lors s'attendre à la création d'emplois supplémentaires dans le réseau belge de distribution.» § 70: «Il convient également de mettre en évidence (qu'en cas de faillite le nombre d'emplois perdus au sein de (l'entreprise reprise) se serait élevé à [...] 300 équivalents temps plein.» § 71-72: Il est à noter que (la demandeuse) envisage également [...] de créer un nouvel entrepôt de stockage [...] ce qui conduirait à la création de nouveaux emplois.

L'obligation de la «situation nouvelle», qui découle de l'obligation de demander une décision anticipée au préalable pour bénéficier de l'exonération des bénéfices excédentaires ⁽⁸¹⁾, engendre donc de plein droit une sélectivité entre les groupes multinationaux qui modifient leur modèle d'entreprise en mettant en place de nouvelles activités en Belgique et tous les autres opérateurs économiques (y compris les groupes multinationaux) qui continuent de suivre des modèles d'entreprise existants en Belgique.

- (140) Troisièmement, le régime d'exonération des bénéfices excédentaires exonère le bénéfice qui résulte — prétendument — de synergies, d'économies d'échelle ou d'autres avantages découlant de l'appartenance à un groupe multinational. Bien que tous les groupes de sociétés puissent prétendre à ces avantages, seules les entités appartenant à un groupe multinational suffisamment grand pour générer des bénéfices significatifs tirés de synergies, d'économies d'échelle et d'autres avantages intragroupes sont incitées à obtenir une décision anticipée au titre du régime en cause. La raison en est que le processus d'obtention d'une décision anticipée nécessite une demande détaillée présentant la situation nouvelle qui justifie l'exonération, détaillant la présence de l'entité en termes d'emplois et fournissant une étude complète des bénéfices excédentaires, ce qui est nettement plus contraignant pour les petits groupes de sociétés que pour les grands. Les synergies et les économies de coûts invoquées dans les demandes de décisions anticipées exigent effectivement que la portée et la taille des activités soient suffisamment importantes pour justifier la demande d'une décision anticipée. En effet, en réponse à une demande de la Commission, la Belgique n'a pas pu fournir un seul exemple d'exonération des bénéfices excédentaires demandée et obtenue par une entité belge faisant partie d'un groupe multinational de petite taille. En d'autres termes, le régime en cause est aussi sélectif *de facto* étant donné que seules les entités belges faisant partie d'un groupe multinational de grande taille, ou au mieux de taille moyenne, peuvent effectivement bénéficier de l'exonération des bénéfices excédentaires, et non les entités faisant partie d'un groupe multinational de taille modeste.
- (141) En conclusion, étant donné que le régime en cause permet uniquement aux entités belges faisant partie d'un groupe multinational suffisamment important qui met en place de nouvelles activités en Belgique de réduire leur base imposable en déduisant de leur bénéfice réellement enregistré le bénéfice dit «excédentaire», il convient de considérer ce régime comme procurant un avantage sélectif à ces entités aux fins de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. En effet, en réduisant le montant de l'impôt normalement dû en vertu du système commun d'imposition des bénéfices des entreprises, l'exonération des bénéfices excédentaires allège le budget de ces entités belges d'une charge qu'elles devraient normalement supporter, leur conférant ainsi un avantage sélectif.
- (142) La Belgique justifie la différence de traitement accordée par le régime en cause en se référant à l'arrêt du Tribunal du 7 novembre 2014 dans l'affaire T-399/11 et en faisant valoir que le fait qu'une mesure fiscale soit limitée aux multinationales ne suffit pas pour conclure à sa sélectivité, étant donné que ce groupe de sociétés, contrairement aux sociétés *offshore*, par exemple, ne partagent pas de caractéristiques communes en termes de secteur économique, d'activité, d'importance du bilan, de nombre de salariés ou de pays d'établissement ⁽⁸²⁾. Toutefois, l'arrêt auquel la Belgique se réfère est non seulement attaqué ⁽⁸³⁾, mais il n'est pas applicable au régime en cause, étant donné qu'il portait sur la question de savoir si un avantage fiscal lié à des transactions financières particulières était sélectif, alors que le régime en cause porte sur des avantages accordés à des catégories spécifiques d'entreprises. En effet, dans l'arrêt auquel la Belgique se réfère, le Tribunal a estimé qu'une mesure fiscale qui favorise l'acquisition de filiales étrangères par rapport à l'acquisition de filiales nationales n'entraîne aucun avantage sélectif aux fins de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE étant donné qu'elle n'empêche a priori aucune catégorie d'entreprises d'en profiter. À l'inverse, seules certaines catégories d'entreprises peuvent profiter du régime d'exonération des bénéfices excédentaires, à savoir les entités qui font partie d'un groupe multinational suffisamment important qui met en place de nouvelles activités en Belgique.

⁽⁸¹⁾ Pour les décisions anticipées autres que celles concernant l'application de l'exonération des bénéfices excédentaires, cette obligation ne poserait pas de problèmes de sélectivité. Les décisions anticipées ordinaires procurent simplement une sécurité juridique concernant le traitement fiscal selon des règles s'appliquant de manière égale à toutes les sociétés, avec ou sans décision anticipée. Par conséquent, hormis l'exonération des bénéfices excédentaires, le bénéfice imposable sera en principe le même, qu'il ait été fixé a priori dans une décision anticipée ou a posteriori dans une déclaration fiscale. La décision anticipée qui accorde l'exonération des bénéfices excédentaires fonctionne toutefois dans les faits comme une autorisation préalable. La législation prévoit que le rabais en cas de bénéfice excédentaire supérieur au bénéfice de pleine concurrence doit être établi au moyen d'une décision anticipée et ne peut être réclaté a posteriori dans une déclaration fiscale. Par conséquent, une société qui enregistre effectivement des bénéfices (excédentaires) élevés dans le cadre de son activité normale ne peut bénéficier de l'exonération des bénéfices excédentaires. De ce fait, deux sociétés se trouvant dans la même situation juridique et factuelle, l'une à la suite d'une restructuration et l'autre dans le cadre de son activité normale, seront traitées différemment, car seule la première société est autorisée à demander une décision anticipée accordant une exonération des bénéfices excédentaires.

⁽⁸²⁾ Affaire T-399/11, Banco Santander SA et Santusa Holding/Commission, ECLI:EU:T:2014:938.

⁽⁸³⁾ Affaire C-21/15 P, Commission/Banco Santander et Santusa.

- (143) La Commission ne considère pas non plus, comme l'affirme la Belgique, que l'avantage sélectif est lié à l'absence d'imposition à l'étranger des bénéficiaires exonérés en Belgique, étant donné que c'est la Belgique qui réduit unilatéralement la base imposable de l'entité de groupe belge bénéficiant du régime en cause, indépendamment de l'imposition effective ou prétendue des mêmes bénéficiaires par un autre État membre. En tout état de cause, l'article 107, paragraphe 1, du TFUE interdit l'octroi d'une aide d'État par un État membre. Par conséquent, la question de savoir si un régime spécifique confère un avantage à ses bénéficiaires doit être appréciée à la lumière des actions de l'État membre en question, à savoir la Belgique. Cette appréciation ne doit pas tenir compte d'un éventuel effet neutre ou négatif du régime au niveau des autres sociétés du groupe du fait de leur traitement par d'autres États membres.

6.3.2.2. Le régime en cause procure un avantage sélectif en s'écartant du principe de pleine concurrence

- (144) Que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique puisse être considéré comme contenant ou non une règle générale interdisant d'imposer le bénéfice réellement enregistré par les entités d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice de pleine concurrence, ce que la Commission conteste⁽⁸⁴⁾, l'exonération des bénéfices excédentaires constitue une dérogation au système de référence étant donné que les raisons qui justifient à la fois l'exonération et la méthode utilisée pour établir le bénéfice excédentaire aux fins de l'application du régime en cause enfreignent le principe de pleine concurrence, qui fait partie de ce système.

a) Le principe de pleine concurrence au regard de l'article 107, paragraphe 1, du traité

- (145) La Cour de justice a déjà jugé qu'une réduction de la base imposable qui résulte d'une mesure fiscale permettant à un contribuable de recourir, dans le cadre de transactions intragroupe, à des prix de transfert qui ne sont pas proches des prix qui seraient pratiqués dans des conditions de libre concurrence entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables conformément au principe de pleine concurrence, procure un avantage sélectif audit contribuable, en ce que l'impôt qu'il doit acquitter en application du système fiscal général est moins élevé que celui que doivent payer des sociétés indépendantes qui calculent leur base imposable sur la base de leurs bénéfices réellement enregistrés⁽⁸⁵⁾.
- (146) Dans son arrêt concernant le régime fiscal appliqué par la Belgique aux centres de coordination⁽⁸⁶⁾, la Cour de justice a examiné un recours formé contre une décision de la Commission qui concluait notamment que le mode de détermination du revenu imposable prévu par ce régime procurait un avantage sélectif à ces centres⁽⁸⁷⁾. Selon ce régime, les bénéficiaires imposables étaient fixés à un montant forfaitaire, correspondant à un pourcentage du montant total des dépenses et des frais de fonctionnement desquels étaient exclus les frais de personnel et les charges financières. Selon la Cour, [p]our examiner si la détermination des revenus imposables, telle que prévue dans le régime des centres de coordination, procure un avantage à ces derniers, il y a lieu, [...], de comparer ledit régime à celui de droit commun fondé sur la différence entre produits et charges pour une entreprise exerçant ses activités dans des conditions de libre concurrence. La Cour a ensuite estimé que «l'exclusion [des frais de personnel et des charges financières] des coûts servant à la détermination des revenus imposables desdits centres ne permet pas d'aboutir à des prix de transfert proches de ceux qui seraient pratiqués dans des conditions de libre concurrence», ce qui, pour la Cour, «[procure] un avantage économique auxdits centres»⁽⁸⁸⁾.
- (147) La Cour a par conséquent admis qu'une mesure fiscale qui conduit une société appartenant à un groupe à facturer des prix de transfert non conformes à ceux qui seraient facturés dans des conditions de libre concurrence, c'est-à-dire des prix négociés par des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables en vertu du principe de pleine concurrence, procure un avantage sélectif à cette société en ce qu'elle débouche sur une réduction de sa base imposable et, partant, de l'impôt exigible en application du système commun de l'impôt sur les sociétés. Ce principe selon lequel les transactions réalisées entre des sociétés d'un même groupe devraient être rémunérées comme si elles avaient été conclues par des sociétés indépendantes négociant dans des circonstances comparables dans des conditions de pleine concurrence est généralement appelé «principe de pleine concurrence».

⁽⁸⁴⁾ Voir la section 6.3.1.2 et le considérant 136.

⁽⁸⁵⁾ Voir les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽⁸⁶⁾ Voir note de bas de page 85.

⁽⁸⁷⁾ Décision 2003/757/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant le régime d'aide d'État mis en œuvre par la Belgique en faveur des centres de coordination établis en Belgique (JO L 282 du 30.10.2003, p. 25).

⁽⁸⁸⁾ Voir les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, ECLI:EU:C:2006:416, points 95 à 97.

- (148) Le principe de pleine concurrence vise à garantir que des transactions réalisées entre des sociétés d'un même groupe sont traitées à des fins fiscales en tenant compte du montant du bénéfice qui aurait été réalisé si les mêmes transactions avaient été conclues par des sociétés indépendantes, à défaut de quoi les sociétés du groupe bénéficieraient d'un traitement favorable selon le système commun de l'impôt sur les sociétés en ce qui concerne le calcul de leurs bénéfices imposables, contrairement aux sociétés autonomes, ce qui conduirait à une inégalité de traitement au regard de l'objectif d'un tel système, qui est d'imposer les bénéfices de l'ensemble des sociétés relevant de sa juridiction fiscale.
- (149) Pour apprécier si la Belgique a procuré un avantage sélectif au moyen du régime en cause, la Commission doit vérifier si la méthode avalisée par la Belgique pour déterminer le bénéfice de pleine concurrence ajusté au cours de la seconde étape du régime s'écarte d'une méthode qui débouche sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché et, de ce fait, du principe de pleine concurrence. Dans la mesure où la méthode entraîne une réduction de l'impôt dû par l'entité belge en vertu du système commun de l'impôt sur les sociétés en Belgique par rapport aux entreprises se trouvant dans une situation juridique et factuelle comparable, ce régime sera réputé procurer un avantage sélectif aux fins de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- (150) Le principe de pleine concurrence fait donc nécessairement partie intégrante de l'appréciation faite par la Commission, au regard de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, des mesures fiscales accordées aux sociétés d'un groupe, indépendamment de la question de savoir si un État membre a incorporé ce principe dans son système juridique national et sous quelle forme. Il est appliqué pour déterminer si le bénéfice imposable d'une société appartenant à un groupe aux fins du calcul de l'impôt sur les sociétés a été calculé en appliquant une méthode qui se rapproche des conditions du marché, de sorte que cette société ne bénéficie pas d'un traitement plus favorable, en application du système commun de l'impôt sur les sociétés, que celui réservé à des sociétés autonomes dont le bénéfice imposable est déterminé par le marché. Ainsi, pour éviter toute ambiguïté, le principe de pleine concurrence que la Commission applique aux fins de son appréciation des aides d'État n'est pas celui qui découle de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, qui constituent des instruments non contraignants, mais un principe général d'égalité de traitement en matière d'imposition qui relève de l'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, lequel lie les États membres et couvre les règles fiscales nationales ⁽⁸⁹⁾.
- (151) En l'espèce, la Commission considère que la méthode pour déterminer le «bénéfice de pleine concurrence ajusté» au cours de la seconde étape prévue par le régime en cause, telle que décrite au considérant 15, s'écarte du principe de pleine concurrence, ce qui entraîne l'octroi d'un avantage sélectif aux entités bénéficiant de ce régime. Selon la description que font les autorités belges du régime en cause et à la lumière des informations présentées dans l'échantillon de décisions anticipées individuelles examiné par la Commission ⁽⁹⁰⁾, les entités belges du groupe qui bénéficient d'une exonération de leurs bénéfices excédentaires sont considérées comme gérant et assumant les fonctions les plus complexes au sein de leur groupe multinational (qu'il s'agisse de l'ensemble des fonctions ou uniquement de celles liées à une ligne d'activité ou à un territoire géographique). Comme expliqué dans la sous-section suivante, la Commission estime par conséquent que le bénéfice résiduel total résultant de transactions intragroupe conclues entre ces entités et leurs sociétés associées au sein du groupe devrait être imputable aux entités belges du groupe au titre de leur bénéfice de pleine concurrence (dans le cadre de la première étape). L'application du principe de pleine concurrence ne laisse pas de place à une reconnaissance et à une imputation générales distinctes des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle dans une appréciation des prix de transfert (dans le cadre de la seconde étape).
- b) Le bénéfice résiduel est le bénéfice de pleine concurrence de l'entité belge du groupe agissant en tant qu'«entrepreneur central»

- (152) Les autorités belges décrivent le régime en cause comme s'appuyant sur l'idée que les entités belges du groupe agissent en tant qu'«entrepreneurs centraux» ⁽⁹¹⁾. Selon elles, les principales responsabilités concernant le processus

⁽⁸⁹⁾ Voir les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, ECLI:EU:C:2006:416, point 81. Voir également l'affaire T-538/11, Belgique/Commission, ECLI:EU:C:2015:188, points 65 et 66, et la jurisprudence qui y est citée.

⁽⁹⁰⁾ Voir le considérant 65.

⁽⁹¹⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert 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. 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.

décisionnel stratégique et tactique et les fonctions les plus complexes du groupe — qu'il s'agisse de l'ensemble des fonctions ou uniquement de celles liées à une ligne d'activité ou à un territoire géographique — sont consolidées au sein de ces entités belges du groupe. Les entités associées du groupe traitant avec ces entités belges du groupe devraient alors être des sous-traitants ou façonniers, prestataires de service de recherche, distributeurs limités ou commissionnaires/agents ⁽⁹²⁾ ou d'autres entités exerçant des fonctions «automatiques» et ayant des responsabilités limitées.

- (153) Comme expliqué au considérant 15, l'exonération des bénéfices excédentaires est accordée au moyen d'une approche en deux étapes. Dans le cadre de la première étape de cette approche, l'entité belge du groupe estime son bénéfice de pleine concurrence comme s'il s'agit d'un bénéfice résiduel, ce qui implique l'utilisation d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert comme la MTMN, qui est la plus utilisée dans la pratique ⁽⁹³⁾. Cette dernière est parfois considérée comme une méthode de calcul des prix de transfert appropriée pour déterminer les prix et conditions pour la transaction contrôlée entre des entités exerçant des fonctions complexes et des entités exerçant des fonctions moins complexes. La partie testée lors de l'application de la MTMN est, en règle générale, la partie à la transaction à laquelle la méthode peut être appliquée de la manière la plus fiable et pour laquelle les comparables les plus fiables peuvent être trouvés, il s'agira donc le plus souvent de celle qui présente l'analyse fonctionnelle la moins complexe ⁽⁹⁴⁾. Lors de l'application de la MTMN, le bénéfice net de la partie testée est examiné par rapport à une base appropriée telle que les coûts, les ventes ou les actifs ⁽⁹⁵⁾. À l'inverse, le bénéfice résiduel (ou, éventuellement, la perte résiduelle) découlant de la série de transactions contrôlées lors de l'application de la MTMN échoira à la partie non testée, c'est-à-dire généralement l'entité présentant le profil le plus complexe.
- (154) Sans préjuger de l'opportunité d'appliquer une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert pour déterminer le bénéfice de pleine concurrence de l'entité belge du groupe lors de la première étape pour chaque cas particulier dans lequel une décision anticipée a été accordée au titre du régime en cause ⁽⁹⁶⁾, la Commission considère que l'entité belge du groupe, en tant qu'entrepreneur central chargé de la prise de décisions stratégiques et tactiques au sein du groupe et gérant et exerçant les fonctions les plus complexes au sein du groupe multinational, devrait obtenir en compensation un accroissement du rendement escompté pour garantir un résultat conforme aux conditions du marché ⁽⁹⁷⁾. À l'inverse, ses contreparties associées au sein du groupe qui sont exposées à un faible risque ne percevaient qu'une rémunération limitée en échange du fait qu'elles sont protégées contre les risques entrepreneuriaux et les pertes connexes ⁽⁹⁸⁾. En d'autres termes, à l'issue de l'exercice de fixation des prix de transfert mené au cours de la première étape, l'entité belge du groupe, en tant qu'«entrepreneur central», se voit imputer le bénéfice résiduel résultant des transactions intragroupe. Ce bénéfice résiduel est donc égal au bénéfice de pleine concurrence de l'entité belge du groupe au regard du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique et, dans le cas du régime d'exonération des bénéfices excédentaires, il est aussi égal à son bénéfice réellement enregistré.
- (155) Toutefois, au cours de la seconde étape du processus décrit au considérant 15, l'entité belge du groupe estime le bénéfice qu'une société autonome comparable aurait réalisé dans des circonstances comparables pour arriver à un «bénéfice de pleine concurrence ajusté» en appliquant la MTMN, cette fois avec l'entité belge du groupe en tant que partie testée. La différence entre le bénéfice obtenu en suivant la première et la seconde étape (bénéfice résiduel moins «bénéfice de pleine concurrence ajusté» calculé à l'étape 2) constitue le montant du «bénéfice

⁽⁹²⁾ Une description de la fabrication sous contrat figure au paragraphe 7.40 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. La distribution limitée est décrite au paragraphe 9.127 et une référence au terme «agent» figure au paragraphe 6.37 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁽⁹³⁾ Les autres méthodes unilatérales sont la méthode du prix de revient majoré et la méthode du prix de revente.

⁽⁹⁴⁾ Voir le considérant 57.

⁽⁹⁵⁾ Voir la note de bas de page 37 et les paragraphes 2.58 et suivants des principes de l'OCDE.

⁽⁹⁶⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert adoptés en 1995, qui étaient en vigueur au moment où le régime contesté a été mis en place, privilégient expressément les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, telles que la CUP, par rapport aux méthodes transactionnelles comme la MTMN afin de déterminer si le prix de transfert est conforme au prix de pleine concurrence (voir le paragraphe 3.49 des principes de l'OCDE de 1995). Le paragraphe 2.3 des principes de l'OCDE de 2010 dispose à cet égard de ce qui suit: «Lorsque, compte tenu des critères décrits au paragraphe 2.2, une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle des bénéfices peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle fondée sur les transactions est préférable à la méthode transactionnelle de bénéfices».

⁽⁹⁷⁾ Voir le paragraphe 1.45 des principes de l'OCDE. En outre, le paragraphe 9.39 de ces mêmes principes énonce ce qui suit: «En général, [...] l'allocation à l'une des parties des risques associés à une transaction contrôlée implique que cette partie devrait: [...] c) Généralement, voir le risque compensé par un accroissement du rendement escompté.»

⁽⁹⁸⁾ Pour autant que la justification économique de la structure de l'entrepreneur central puisse être établie. Voir également le paragraphe 1.47 des principes de l'OCDE.

excédentaire» qui est exonéré fiscalement en vertu du régime en cause ⁽⁹⁹⁾. Selon la Belgique, la seconde étape du processus se justifie par le fait que les entités belges d'un groupe multinational ne devraient être imposées que sur le «bénéfice de pleine concurrence ajusté» et, par conséquent, le bénéfice réellement enregistré qui dépasse ce bénéfice de pleine concurrence ajusté peut être ignoré à des fins fiscales car il constitue un «bénéfice excédentaire».

- (156) La Commission ne considère pas que la seconde étape soit conforme au principe de pleine concurrence. Comme expliqué au considérant 153, en règle générale, le bénéfice résiduel résultant de transactions intragroupe devrait, dans son intégralité, être considéré comme étant le bénéfice de pleine concurrence de l'entrepreneur central, au regard des risques entrepreneuriaux et des coûts connexes supportés par ce dernier (à savoir les coûts éventuels de gestion ou de réduction du risque, ou les coûts susceptibles d'être engendrés par la réalisation du risque) en tant qu'entrepreneur central dans la structure du groupe. La part du bénéfice que la Belgique estime être «excédentaire» n'est donc en réalité qu'une composante du bénéfice résiduel imputable à l'entité belge du groupe en tant qu'entrepreneur central au sein de son groupe multinational. La non-prise en compte de tout bénéfice de ce type dans la base imposable de l'entrepreneur central constitue dès lors une dérogation injustifiée à un mécanisme de marché, ce qui est contraire au principe de pleine concurrence et entraîne l'octroi d'un avantage sélectif aux entités bénéficiant du régime en cause en ce qu'elle conduit à une baisse de leur base imposable en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique.
- (157) La Belgique affirme que les entités belges du groupe enregistrent une partie du bénéfice résiduel non en raison de leurs propres fonctions, risques et actifs, mais parce qu'elles appartiennent à un groupe multinational. La Belgique qualifie cette partie du bénéfice de bénéfice tiré de synergies ou d'économies d'échelle et affirme qu'il ne devrait pas être imputé à l'entrepreneur central belge au titre du principe de pleine concurrence. La Commission ne retient pas ce raisonnement.
- (158) Premièrement, le principe de pleine concurrence ne soutient pas un ajustement général négatif du bénéfice tiré de synergies ou d'économies d'échelle. À l'inverse, il requiert d'imputer l'intégralité du bénéfice résiduel résultant de transactions entre entreprises associées du groupe à une entreprise du groupe ayant la qualité d'entrepreneur central compte tenu de sa contribution unique audit groupe, comme le démontrent les fonctions exercées, les risques assumés et les actifs utilisés ⁽¹⁰⁰⁾. C'est la répartition des fonctions, des risques et des actifs entre parties liées dans les transactions contrôlées qui détermine quelle entité se voit attribuer un bénéfice résiduel, et dans quelle mesure, en vertu du principe de pleine concurrence, y compris en ce qui concerne les bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle, le cas échéant.
- (159) La Commission considère à cet égard que le bénéfice qualifié par la Belgique de «bénéfice excédentaire», même s'il est (en partie) lié à des synergies et à des économies d'échelle, ne doit pas être réaffecté, mais imposé là où il est généré ⁽¹⁰¹⁾. Le bénéfice lié à des synergies ou à des économies d'échelle n'est pas déterminé, rémunéré ni attribué de manière distincte en vertu du principe de pleine concurrence. Son affectation découle automatiquement des prix et conditions de transfert convenus entre entreprises associées pour toutes les transactions et tous les accords interentreprises. Si ces conditions et prix sont conformes au principe de pleine concurrence, le bénéfice tiré de synergies et d'économies d'échelle et la manière dont il est réparti entre les entités du groupe découleront automatiquement de ces conditions et prix. Il doit donc être imposé là où il est généré.

⁽⁹⁹⁾ Le bénéfice résiduel est donc égal à la somme du bénéfice moyen hypothétique d'une entreprise autonome considérée comme comparable, tel que décrit au considérant 17, également appelé «bénéfice de pleine concurrence ajusté», et du «bénéfice excédentaire».

⁽¹⁰⁰⁾ Voir également le considérant 154.

⁽¹⁰¹⁾ Cela est également confirmé au paragraphe 1.158 du rapport de l'OCDE intitulé «Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10-2015 Rapports finaux», Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OECD Publishing, Paris (ci-après le «rapport final BEPS de l'OCDE»), qui fournit des orientations supplémentaires sur les synergies visées au paragraphe 7.13 des principes de l'OCDE: «[...] lorsque des avantages et inconvénients synergiques résultent uniquement de l'appartenance à un groupe multinational, sans action délibérée et concertée de la part de ce groupe multinational, ou de l'exercice de tout service ou de toute autre fonction par des membres du groupe, de tels avantages synergiques ne peuvent être compensés de manière distincte ni répartis spécifiquement entre les membres du groupe.» ([...] when synergistic benefits or burdens of group membership arise purely as a result of membership in an MNE group and without the deliberate concerted action of group members or the performance of any service or other function by group members, such synergistic benefits of group membership need not be separately compensated or specifically allocated among members of the MNE group. — traduction libre, version française non encore publiée).

- (160) Aussi, même lorsque l'avantage tiré de synergies et d'économies d'échelle dans les groupes peut être considéré comme pertinent, il ne doit pas être compensé séparément ni spécifiquement (ré)alloué aux membres du groupe multinational. Il est automatiquement partagé entre les parties liées en conséquence de l'application du principe de pleine concurrence aux prix de transferts fixés pour les transactions et services interentreprises ⁽¹⁰²⁾.
- (161) Deuxièmement, la manière de parvenir au bénéfice de pleine concurrence ajusté au cours de la deuxième étape du processus décrit au considérant 15 est, par essence, contradictoire avec toute méthode, quelle qu'elle soit, de fixation des prix de transfert utilisée pour arriver au bénéfice de pleine concurrence initial à la première étape dudit processus. En effet, étant donné que seules les entités agissant en qualité d'entrepreneur central peuvent bénéficier de l'exonération des bénéfices excédentaires, toute méthode de fixation des prix de transfert appliquée à la première étape doit considérer ces entités comme les parties les plus complexes et les plus exposées au risque dans une série de transactions contrôlées. À la deuxième étape, les mêmes entités sont toutefois toujours considérées comme les parties testées et comme le volet de moins complexe de la transaction aux fins de l'application de la MTMN.
- (162) Cependant, la MTMN n'est jugée fiable que pour établir une approximation de la rémunération de pleine concurrence pour la partie qui exerce les fonctions simples, moins complexes, et qui supporte peu de risques dans une transaction ou une série de transactions avec une entité associée qui exerce les fonctions complexes et supporte les risques entrepreneuriaux ⁽¹⁰³⁾. Si l'entité belge du groupe est l'entrepreneur central, les parties moins complexes au sein du groupe multinational sont les entités étrangères associées de cette entité belge du groupe. Étant donné que ces entités associées devraient bénéficier d'une compensation au moyen d'un rendement standard pour les fonctions standards qu'elles exercent, l'entité belge du groupe devrait se voir imputer, conformément aux conditions du marché, un bénéfice résiduel, et non standard, pour les fonctions complexes qu'elle exerce au sein du groupe. En testant les deux parties aux transactions contrôlées au moyen d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert telle que la MTMN à différentes étapes de l'évaluation du prix de transfert, comme dans le régime en cause, on constate que le bénéfice opérationnel combiné des transactions liées entre les parties associées n'est pas égal à la somme des bénéfices obtenus par l'application de la MTMN aux deux parties, ce qui engendre une quotité de revenus non imposée, au mépris du principe de pleine concurrence.
- (163) En d'autres termes, à supposer que le principe de pleine concurrence ait été appliqué correctement à la suite de la première étape, les conditions et prix régissant la transaction entre les entités belges du groupe et les entités associées du groupe devraient être reflétés dans le bénéfice réellement enregistré. Du fait de l'application correcte de ce principe, le bénéfice standard est imputable aux entités associées étrangères et réellement enregistré par ces dernières et le bénéfice résiduel est imputable à l'entrepreneur central et réellement enregistré par les entités belges du groupe.
- (164) Le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE ⁽¹⁰⁴⁾, sur lesquels se base la Belgique pour justifier l'exonération des bénéfices excédentaires, ne permet pas d'ignorer ni d'exonérer d'impôts les bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle sans réaffecter ces derniers à un ou plusieurs membres du groupe ⁽¹⁰⁵⁾. Même si ce paragraphe mentionne la difficulté et le manque de consensus dans l'affectation du bénéfice lié aux synergies ou aux économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational, il ne recommande aucunement que ces bénéfices ne soient ni affectés ni imposés, dans le cas exceptionnel où des synergies peuvent être établies.
- (165) Il en est de même pour l'ajustement fiscal unilatéral et abstrait prévu par le régime en cause et supporté par le modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui constitue la base de nombreuses conventions de double imposition entre des membres et des non-membres de l'OCDE. En effet, l'ajustement unilatéral effectué par la Belgique sur le bénéfice réellement enregistré par l'entité du groupe signifie nécessairement que le bénéfice excédentaire exonéré

⁽¹⁰²⁾ Voir les exemples donnés aux paragraphes 1.168 et 1.169 du rapport final BEPS de l'OCDE.

⁽¹⁰³⁾ Voir le paragraphe 3.18 des principes de l'OCDE: «En règle générale, la partie testée est celle à qui une méthode de prix de transfert peut être appliquée de la manière la plus fiable et pour laquelle les comparables les plus fiables peuvent être trouvés; ce sera le plus souvent celle dont l'analyse fonctionnelle est la moins complexe».

⁽¹⁰⁴⁾ Voir le considérant 52.

⁽¹⁰⁵⁾ Autrement, l'interprétation que fait la Belgique du principe de pleine concurrence implique qu'une application générale de cette interprétation des principes de l'OCDE par tous les États accueillant des entités de groupes multinationaux aboutirait nécessairement à la conclusion que les bénéfices d'un groupe tirés de synergies intragroupe ou d'économies d'échelle ne peuvent être imposés dans aucun de ces États.

au titre de ce régime ne peut être, et ne sera pas, imposé par une autre juridiction fiscale pour la raison que ces autres États ne reconnaissent pas le droit d'imposer les bénéfices tirés spécifiquement de synergies ou d'économies d'échelle puisqu'ils ne concernent que la Belgique, l'État dans lequel ils sont réellement enregistrés.

- (166) Troisièmement, pour bénéficier de l'exonération des bénéfices excédentaires au titre du régime en cause, il n'est pas nécessaire de prouver l'existence de synergies ou d'économies d'échelle ni de les quantifier au cours de la deuxième étape. Au lieu de cela, l'existence de synergies ou d'économies d'échelle est présumée de manière abstraite et mesurée comme la différence entre le bénéfice de pleine concurrence obtenu par l'entité belge, à la suite de la première étape du processus décrit au considérant 15 (comme reflété dans son bénéfice réellement enregistré) et un bénéfice de pleine concurrence ajusté calculé à l'issue de la deuxième étape.
- (167) La Belgique ne requiert pas des entités belges du groupe qu'elles justifient la présence et/ou l'origine du bénéfice tiré de synergies ou d'économies d'échelle pour bénéficier du régime en cause. Toutefois, il est possible que les synergies d'une réorganisation d'entreprise, dont on espère une hausse du bénéfice du groupe multinational, ne se concrétisent pas. Il peut arriver que la mise en œuvre d'un modèle opérationnel global conçu pour accroître les synergies du groupe entraîne en réalité des coûts supplémentaires et des pertes d'efficacité⁽¹⁰⁶⁾. Dans de tels cas, l'application du régime en cause conduirait néanmoins à une déduction du «bénéfice excédentaire» du bénéfice réellement enregistré par l'entité belge du groupe.
- (168) En outre, contrairement aux recommandations de l'OCDE⁽¹⁰⁷⁾, les autorités belges acceptent automatiquement que le bénéfice excédentaire, constituant une partie de l'ensemble du bénéfice résiduel généré par des transactions combinées, soit tiré de synergies, d'économies d'échelle ou d'éléments/de facteurs indéfinis liés au groupe. Ce bénéfice excédentaire est donc totalement distinct de l'analyse des fonctions, risques et actifs des parties aux transactions contrôlées, qui constitue la base de tout exercice de fixation des prix de transfert. Il a par conséquent été éliminé de l'exercice d'affectation des bénéfices, qui est le fondement du principe de pleine concurrence.

c) Conclusion sur l'existence d'un avantage sélectif

- (169) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut que la méthode de détermination des bénéfices imposables des entités belges du groupe en vertu de ce régime s'écarte d'une méthode conduisant à une estimation fiable d'un résultat basé sur le marché et donc du principe de pleine concurrence. Étant donné que l'application de cette méthode entraîne une réduction du bénéfice réellement enregistré par ces entités, qui devrait constituer le point de départ du calcul de leur bénéfice imposable total au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique⁽¹⁰⁸⁾, ce régime doit être considéré comme octroyant un avantage sélectif à ces entités pour l'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- (170) En dérogeant au principe de pleine concurrence, le régime en cause réduit l'impôt à payer par ses bénéficiaires en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique par rapport aux sociétés autonomes dont le bénéfice imposable est déterminé par le marché. Cette dérogation au principe de pleine concurrence confère également un avantage sélectif à ces bénéficiaires par rapport aux entités qui font partie d'un groupe d'entreprises indigène et aux entités faisant partie d'un groupe multinational qui continue de suivre des modèles d'entreprise existants en Belgique⁽¹⁰⁹⁾, dont aucune ne peut demander la décision anticipée nécessaire pour bénéficier de ce régime, étant donné que ces entités sont toutes imposées sur la base de leur bénéfice réellement enregistré. Enfin, cette dérogation confère un avantage sélectif à ses bénéficiaires par rapport aux entités faisant partie d'un petit groupe multinational, étant donné que ces dernières seront également imposées sur la base de leur bénéfice réellement enregistré⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Voir le paragraphe 9.58 des principes de l'OCDE.

⁽¹⁰⁷⁾ Voir le considérant 159.

⁽¹⁰⁸⁾ Voir le considérant 25.

⁽¹⁰⁹⁾ Voir les considérants 138 et 139.

⁽¹¹⁰⁾ Voir le considérant 111.

6.3.3. Absence de justification par la nature et l'économie générale du système fiscal

- (171) Une mesure qui déroge au système de référence peut toutefois être considérée comme non sélective si elle se justifie par la nature ou l'économie générale de ce système. Tel est le cas lorsqu'une mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence ou des mécanismes inhérents au fonctionnement et à l'efficacité du système ⁽¹¹¹⁾.
- (172) La Belgique estime que le régime en cause est justifié pour éviter une double imposition potentielle. La double imposition désigne des situations dans lesquelles le même bénéficiaire est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). Si la nécessité d'éviter une double imposition peut être invoquée pour justifier éventuellement une dérogation au système commun de l'impôt sur les sociétés ⁽¹¹²⁾, la Belgique n'a pas démontré que le régime en cause poursuivait réellement cet objectif. La Belgique a même reconnu que le régime n'était pas destiné à réduire ou à supprimer la double imposition réelle, mais uniquement la double imposition potentielle ⁽¹¹³⁾. En conséquence, on ne peut considérer que l'exonération des bénéfices excédentaires découle directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence ou résulte de mécanismes inhérents nécessaires au fonctionnement et à l'efficacité du système.
- (173) Alors qu'aux termes de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, cette disposition s'applique aux situations impliquant deux sociétés (identifiées ou identifiables) et l'administration fiscale peut appliquer un ajustement négatif (corrélatif) au bénéfice imposable d'une entreprise belge si le même bénéficiaire est également inclus dans le bénéfice imposable d'une entreprise associée étrangère, les réponses données par le ministre des finances aux questions parlementaires relatives à l'application de cette disposition indiquent clairement l'application étendue de l'exonération des bénéfices excédentaires, au-delà de la portée de cette disposition, aux bénéficiaires qui n'ont pas été enregistrés ni inclus dans la base imposable d'une entité associée étrangère du groupe sur un autre territoire fiscal. Si la limitation d'un ajustement négatif corrélatif aux sociétés faisant partie d'un groupe multinational, conformément à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 peut se justifier par la nature ou l'économie générale du système, ce n'est pas le cas de l'exonération des bénéfices excédentaires.
- (174) L'absence de toute obligation de prouver que les mêmes bénéficiaires sont inclus dans la base imposable des deux entreprises associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées octroyant l'exonération des bénéfices excédentaires des autres décisions anticipées en matière de prix de transfert qui autorisent un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéficiaire enregistré en Belgique et exonéré a également été déclaré comme bénéficiaire imposable par une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale ou lorsqu'un ajustement positif initial a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité associée étrangère ⁽¹¹⁴⁾. À l'inverse, l'exonération des bénéfices excédentaires accorde, à l'avance, une exonération unilatérale qui ne requiert pas que le bénéficiaire exonéré ait été ou soit inclus dans la base imposable d'une entité associée d'un groupe étranger sur un autre territoire fiscal, ni que ce bénéficiaire soit effectivement imposé sur ce territoire.

⁽¹¹¹⁾ Voir, par exemple, les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos*, EU:C:2011:550, point 69.

⁽¹¹²⁾ Voir, par analogie, les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, point 71, dans lesquelles la Cour mentionne la possibilité d'invoquer la nature ou l'économie générale du système fiscal national pour justifier que des sociétés coopératives qui distribuent l'ensemble de leurs profits à leurs membres ne soient pas imposées au niveau de la coopérative, pour autant que l'impôt soit perçu au niveau de leurs membres.

⁽¹¹³⁾ Voir le considérant 89.

⁽¹¹⁴⁾ La Commission note que la Belgique a fourni trois exemples de décisions anticipées fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92, qui visent bel et bien à résoudre des situations réelles de double imposition [voir le considérant 67]. Ces décisions anticipées sont toutefois clairement différentes de celles accordant l'exonération des bénéfices excédentaires. En effet, pour les décisions anticipées autorisant un ajustement négatif des prix de transfert, celui-ci conduira à un enregistrement symétrique des bénéfices dans la comptabilité des sociétés parties à la transaction contrôlée. Un ajustement négatif de la base de l'impôt serait donc justifié par la nature et l'économie générale du système fiscal et ne constituerait dès lors pas une aide d'État pour autant qu'il ait été motivé par la volonté de compenser un ajustement positif sur un autre territoire fiscal. L'exonération des bénéfices excédentaires, à l'inverse, ne peut être justifiée par des motifs similaires en raison du fait qu'aucun autre territoire fiscal ne réclame le bénéfice, de sorte qu'aucun problème de double imposition ne se pose.

- (175) On ne peut par conséquent pas non plus considérer que l'exonération des bénéficiaires excédentaires répond à des situations de double imposition de façon nécessaire et proportionnée ⁽¹¹⁵⁾. Le régime en cause va donc clairement au-delà de ce qui est nécessaire et proportionné pour atteindre l'objectif consistant à prévenir la double imposition et ne peut donc se justifier par la nature ou l'économie générale de ce système.
- (176) En outre, la Commission n'estime pas que le principe de pleine concurrence, et en particulier l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traduit ce principe en ce qui concerne la double imposition, justifie l'ajustement négatif unilatéral de la base imposable d'un contribuable accordé au titre du régime d'exonération des bénéficiaires excédentaires.
- (177) La Commission rappelle que l'application du principe de pleine concurrence par les administrations fiscales est principalement destinée à empêcher que des entreprises faisant partie d'un groupe international ne puissent influencer les prix de transfert et donc la répartition des bénéfices entre elles, une possibilité dont ne disposent pas les sociétés autonomes. L'application normale du principe de pleine concurrence donne donc aux administrations fiscales le droit d'augmenter la base imposable des entreprises qui effectuent des transactions intragroupes afin de garantir que les contribuables qui effectuent des transactions uniquement aux conditions du marché bénéficient du même traitement.
- (178) Si le principe de pleine concurrence permet aux administrations fiscales de procéder à des ajustements positifs unilatéraux de la base imposable des entreprises du groupe qui ne respectent pas ce principe lorsqu'elles établissent les prix de transfert, un ajustement négatif des prix de transfert conduisant à une réduction fiscale n'est prévu (sans être obligatoire) en vertu du principe de pleine concurrence que dans la situation exceptionnelle où il s'agit d'un ajustement corrélatif appliqué à la suite d'un ajustement primaire effectué par une autre juridiction fiscale, à savoir sur une base symétrique. Comme expliqué à la section 6.3.2.2, un ajustement négatif unilatéral du bénéfice réellement enregistré, effectué par précaution, ne résulte pas de l'application correcte du principe de pleine concurrence, ni en général, ni dans le cas spécifique de l'exonération des bénéficiaires excédentaires.
- (179) En effet, l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE ne s'applique que s'il est établi que les mêmes bénéficiaires sont inclus dans la base imposable de deux entreprises distinctes établies sur des territoires fiscaux différents et ont été ou risquent d'être «imposés en conséquence» sur les deux territoires.
- (180) Enfin, des inquiétudes quant à une double non-imposition liée aux ajustements des prix de transfert ont également été exprimées par le forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert ⁽¹¹⁶⁾, qui a adopté un rapport en 2014 pour remédier aux problèmes pratiques liés à l'ajustement, à un moment ultérieur, des prix de transfert fixés au moment d'une transaction, appelé «ajustement compensatoire» ⁽¹¹⁷⁾. Le rapport souligne l'importance de calculer symétriquement le bénéfice des entreprises liées en ce qui concerne leurs relations commerciales ou financières. Les entreprises parties à une transaction devraient utiliser le même prix pour chacune des transactions. En conséquence, les États membres ont été invités à accepter des ajustements compensatoires uniquement dans la mesure où l'ajustement est effectué symétriquement dans la comptabilité des deux entités parties à la transaction et où l'ajustement est effectué avant le dépôt de la déclaration fiscale afin d'éviter la double imposition.
- (181) En conclusion, la Commission estime que l'exonération des bénéficiaires excédentaires ne peut être considérée comme découlant directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence ou comme résultant de mécanismes inhérents nécessaires au fonctionnement et à l'efficacité du système. La

⁽¹¹⁵⁾ Voir les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, point 75.

⁽¹¹⁶⁾ Le forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert (FCPT) a été formellement institué par la décision 2007/75/CE de la Commission du 22 décembre 2006 instituant un groupe d'experts sur les prix de transfert (JO L 32 du 6.2.2007, p. 189); il assiste et conseille la Commission européenne en ce qui concerne les questions fiscales relatives aux prix de transfert. Le FCPT compte un représentant des administrations fiscales de chaque État membre et 18 membres d'organisations non gouvernementales. Son président est indépendant.

⁽¹¹⁷⁾ Rapport sur les ajustements compensatoires, salué par le Conseil de l'Union européenne dans ses conclusions du 10 mars 2015. Dans le glossaire des principes de l'OCDE, le terme «ajustement compensatoire» est défini comme suit: «Ajustement dans le cadre duquel le contribuable déclare au fisc un prix de transfert qui correspond selon lui, à un prix de pleine concurrence dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées bien que ce prix diffère du montant effectivement appliqué entre les entreprises associées. Cet ajustement aurait lieu avant le dépôt de la déclaration d'impôt.» De manière plus générale, le rapport fait référence aux ajustements des prix de transfert à l'initiative du contribuable effectués à un moment ultérieur (généralement à la fin de l'année), prix de transfert qui ont été fixés au moment où une transaction ou une série de transactions a eu lieu, ou avant cette transaction ou série de transactions.

Commission conclut également que le régime en cause va donc clairement au-delà de ce qui est nécessaire et proportionné pour atteindre l'objectif consistant à prévenir la double imposition et ne peut donc se justifier par la nature ou l'économie générale de ce système.

6.3.4. Conclusion sur l'existence d'un avantage sélectif

- (182) Pour les raisons précitées, la Commission conclut que le régime en cause confère un avantage sélectif aux entités belges faisant partie d'un groupe multinational en appliquant un ajustement négatif unilatéral à leur base imposable, étant donné que cet ajustement conduit à une baisse de leur impôt exigible en Belgique par rapport aux impôts que ces entreprises auraient dû payer en vertu du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en application du régime de l'impôt sur le revenu des sociétés en Belgique.

6.3.5. Bénéficiaires du régime en cause

- (183) Les bénéficiaires du régime en cause sont des entités belges faisant partie d'un groupe multinational qui ont demandé et obtenu une décision anticipée sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 et pour lesquelles un ajustement négatif unilatéral a effectivement été appliqué aux bénéfices réellement enregistrés dans leur comptabilité aux fins de la détermination de leur bénéfice imposable au titre du système général de l'impôt sur les sociétés en Belgique. La Commission note que ces entités font partie d'un groupe multinational et que l'exonération des bénéfices excédentaires produits du fait de leur appartenance à un groupe multinational constitue l'objectif déclaré du régime en cause.
- (184) Aux fins de l'application des règles en matière d'aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme la société concernée qui bénéficie de la mesure d'aide. Comme l'a affirmé la Cour de justice 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»⁽¹¹⁸⁾. 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⁽¹¹⁹⁾. En l'espèce, les entités belges bénéficiant du régime en cause sont considérées comme étant les entrepreneurs centraux qui gèrent et contrôlent un groupe d'entreprises (ou une activité entrepreneuriale distincte au sein d'un groupe d'entreprises). Ces entités contrôlent donc souvent des entités du groupe associées et sont, à leur tour, contrôlées par l'entité qui gère le groupe d'entreprises dans son ensemble. Le groupe multinational dans son ensemble devrait par conséquent être considéré comme l'entreprise bénéficiant de la mesure d'aide.
- (185) En outre, c'est le groupe multinational dans son ensemble qui aura décidé de déplacer une partie de ses activités en Belgique ou de faire des investissements substantiels en Belgique, ce qui est une exigence pour pouvoir bénéficier du régime en cause. En d'autres termes, lorsque la fixation des prix de transfert est nécessaire pour fixer les prix des produits et services entre différentes entités juridiques d'un seul et même groupe, cette fixation affecte, de par sa nature, plus d'une entreprise du groupe (une hausse du prix dans une entreprise affecte le bénéfice de l'autre).
- (186) En conséquence, que les groupes d'entreprises soient ou non organisés en personnalités morales différentes, les entreprises qui font partie d'un tel groupe doivent être considérées comme un seul groupe bénéficiant du régime d'aides en cause⁽¹²⁰⁾. Dès lors, en plus des entités belges admises au régime en cause, la Commission considère que les groupes multinationaux auxquels appartiennent ces entités bénéficient d'aides d'État au titre de ce régime au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

⁽¹¹⁸⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, point 11. Voir aussi l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, ECLI:EU:T:2004:304, point 50.

⁽¹¹⁹⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Commission, ECLI:EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA et autres, ECLI:EU:C:2006:8, point 112.

⁽¹²⁰⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, ECLI: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. [...]».

6.4. Conclusion sur l'existence d'une aide

- (187) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut que le régime d'exonération des bénéfices excédentaires fondé sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92 et introduit par la loi du 21 juin 2004 accorde un avantage sélectif à ses bénéficiaires ainsi qu'aux groupes multinationaux auxquels ils appartiennent, est imputable à la Belgique et financé au moyen de ressources d'État, fausse ou menace de fausser la concurrence et est susceptible d'affecter les échanges au sein de l'Union. Le régime en cause constitue donc une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- (188) Étant donné que le régime en cause donne lieu à une réduction des charges qui devraient normalement peser sur les bénéficiaires dans le cadre de leurs activités annuelles, il doit être considéré comme octroyant une aide au fonctionnement aux bénéficiaires et aux groupes multinationaux auxquels ceux-ci appartiennent.

6.5. Compatibilité de l'aide

- (189) Une aide d'État est considérée comme compatible avec le marché intérieur si elle entre dans l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE ⁽¹²¹⁾. Elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate qu'elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE. Il incombe toutefois à l'État membre qui octroie l'aide d'apporter la preuve que celle-ci est compatible avec le marché intérieur conformément à l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE.
- (190) Les autorités belges n'ont fait valoir le respect d'aucune des conditions permettant d'établir la compatibilité du régime d'aides avec le marché intérieur.
- (191) En outre, comme expliqué au considérant 188, il convient de considérer le régime en cause comme octroyant une aide au fonctionnement. En règle générale, les aides de ce type ne peuvent pas, en principe, être considérées comme compatibles avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 3, du TFUE, étant donné qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques et que les incitations fiscales en cause ne sont pas limitées dans le temps, dégressives ou proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions concernées.
- (192) Le régime d'exonération des bénéfices excédentaires n'est par conséquent pas compatible avec le marché intérieur.

6.6. Illégalité de l'aide

- (193) En vertu de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, les États membres sont tenus d'informer la Commission de tout projet d'octroi d'aides (obligation de notification) et ne peuvent mettre à exécution des mesures d'aide envisagées avant l'adoption d'une décision définitive par la Commission (obligation de suspension).
- (194) La Commission observe que la Belgique ne lui a pas notifié son intention d'octroyer des aides au titre du régime en cause et n'a pas davantage respecté l'obligation de suspension qui lui incombait en vertu de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. En conséquence, conformément à l'article 1^{er}, point f), du règlement (UE) 2015/1589, le régime d'exonération des bénéfices excédentaires constitue un régime d'aides illégal, mis à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

7. RÉCUPÉRATION

- (195) En vertu de l'article 16, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/1589, la Commission est tenue d'exiger la récupération des aides illégales et incompatibles, et l'État membre concerné prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer les aides illégales qui sont déclarées incompatibles avec le marché intérieur. L'article 16,

⁽¹²¹⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du traité, qui concernent les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires et les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne, ne s'appliquent pas en l'espèce.

paragraphe 2, du même règlement établit que l'aide à récupérer comprend des intérêts qui courent à compter de la date à laquelle l'aide illégale a été mise à la disposition du bénéficiaire jusqu'à celle de sa récupération. Le règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission ⁽¹²²⁾ expose dans le détail les méthodes à suivre pour le calcul des intérêts applicables à la récupération. Enfin, l'article 16, paragraphe 3, du règlement (UE) 2015/1589 dispose que «la récupération s'effectue sans délai et conformément aux procédures prévues par le droit national de l'État membre concerné, pour autant que ces dernières permettent l'exécution immédiate et effective de la décision de la Commission».

7.1. Confiance légitime et sécurité juridique

- (196) L'article 16, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/1589 dispose également que la Commission n'exige pas la récupération de l'aide si, ce faisant, elle allait à l'encontre d'un principe général du droit.
- (197) La Belgique soutient, premièrement, que les principes de confiance légitime et de sécurité juridique devraient empêcher la récupération des aides. Des décisions antérieures de la Commission en matière de prix de transfert et d'aides d'État l'auraient en effet amenée à considérer qu'une mesure fiscale particulière ne peut donner lieu à une aide d'État dès lors que l'État membre respecte le principe de pleine concurrence. La Belgique fait en outre valoir que le fait que le montant d'aide soit difficile à quantifier et que la récupération soit susceptible de déboucher sur une double imposition devrait empêcher une telle récupération.
- (198) En ce qui concerne l'invocation, par les autorités belges, du principe de protection de la confiance légitime, la Commission rappelle que, conformément à la jurisprudence de l'Union ⁽¹²³⁾, un État membre dont les autorités ont octroyé une aide en violation des règles de procédure prévues à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE ne saurait invoquer la confiance légitime des bénéficiaires pour se soustraire à l'obligation de prendre les mesures nécessaires en vue de l'exécution d'une décision de la Commission lui ordonnant de récupérer l'aide. Admettre une telle possibilité reviendrait, en effet, à priver les dispositions des articles 107 et 108 du TFUE de tout effet utile, dans la mesure où les autorités nationales pourraient ainsi se fonder sur leur propre comportement illégal pour mettre en échec l'efficacité des décisions prises par la Commission en vertu de ces dispositions du TFUE. Ainsi, il n'incombe pas à l'État membre concerné, mais à l'entreprise bénéficiaire, d'invoquer l'existence des circonstances exceptionnelles ayant pu fonder sa confiance légitime afin de s'opposer à la restitution d'une aide illégale ⁽¹²⁴⁾. Aucun des bénéficiaires du régime en cause n'ayant fait valoir une confiance légitime quant à la légalité dudit régime, la Commission considère l'invocation de ce principe par la Belgique comme inopérant aux fins de la récupération en application de la présente décision.
- (199) En tout état de cause, pour pouvoir se prévaloir du principe de protection de la confiance légitime, celle-ci doit résulter d'un acte de la Commission ayant fait naître des espérances fondées ⁽¹²⁵⁾. Les autorités belges ne peuvent se prévaloir d'aucune espérance précise quant au régime d'exonération des bénéfices excédentaires. En particulier, outre le fait que le rapport du groupe «code de conduite» sur lequel la présidence a fondé ses conclusions du 19 mars 2003 n'a pas été publié, la Cour a confirmé que les conclusions du Conseil de l'Union européenne avalisant un accord conclu par les États membres dans le contexte de l'examen, par le groupe «code de conduite», de mesures fiscales nationales ne constituaient pas des assurances précises ⁽¹²⁶⁾. La Cour a notamment confirmé que «ces conclusions du Conseil expriment une volonté de nature politique et ne sauraient, en raison de leur contenu, produire des effets de droit dont les justiciables pourraient se prévaloir devant la Cour. Par ailleurs, lesdites conclusions ne peuvent en aucun cas lier la Commission dans l'exercice de ses compétences propres, lesquelles lui sont confiées en matière d'aides d'État par le traité.»
- (200) En ce qui concerne l'invocation du principe de sécurité juridique par la Belgique et, en particulier, la pratique décisionnelle antérieure de la Commission avalisant le principe de pleine concurrence, la Commission rappelle, à titre liminaire, qu'elle n'est pas liée par cette pratique décisionnelle. Toute mesure d'aide potentielle doit être

⁽¹²²⁾ Règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO L 140 du 30.4.2004, p. 1).

⁽¹²³⁾ Voir l'affaire C-5/89, Commission/Allemagne, ECLI:EU:C:1990:320, point 17, et l'affaire C-310/1999, Italie/Commission, ECLI:EU:C:2002:143, point 104.

⁽¹²⁴⁾ Voir l'affaire T-67/94, Ladbroke Racing/Commission, ECLI:EU:T:1998:7, point 183; voir également les affaires jointes T-116/01 et T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA et Diputación Provincial de Vizcaya/Commission, ECLI:EU:T:2003:217, point 203.

⁽¹²⁵⁾ Voir l'affaire T-290/97, Mehibas Dordtselaan/Commission, ECLI:EU:T:2000:8, point 59, et les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, ECLI:EU:C:2006:416, point 147.

⁽¹²⁶⁾ Voir les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, ECLI:EU:C:2006:416, points 150 à 152.

appréciée sur la base de ses caractéristiques propres eu égard aux critères objectifs de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, de sorte que si une pratique décisionnelle contraire devait être avérée, cela ne saurait affecter la validité des constatations établies dans la présente décision ⁽¹²⁷⁾.

- (201) La Commission constate en outre que, selon les décisions citées par les autorités belges, elle a conclu par le passé qu'une dérogation au principe de pleine concurrence aux fins de la détermination du bénéfice imposable d'un groupe constitue une aide d'État dès lors qu'elle conduit à une réduction de l'impôt que doit acquitter cette entité conformément au système commun d'imposition des bénéfices des entreprises ⁽¹²⁸⁾. La Commission rappelle de plus qu'elle a clairement conclu, dans le cadre de son examen du régime en faveur de nouveaux centres de coordination proposé par la Belgique, que les bénéfices revenant à une entité belge qui excèdent un bénéfice déterminé selon la méthode dite du prix de revient majoré (méthode «*cost plus*») devaient être imposés en Belgique, même si cette méthode a conduit à un bénéfice considéré comme conforme au principe de pleine concurrence ⁽¹²⁹⁾. Cette conclusion a été confirmée par la Cour de justice ⁽¹³⁰⁾. Étant donné que le régime d'exonération des bénéfices excédentaires constitue un écart par rapport au principe de pleine concurrence, ainsi que cela a été démontré à la section 6.3.2.2, la Belgique ne saurait se fonder sur ces décisions pour faire valoir qu'une récupération irait à l'encontre du principe général de sécurité juridique. Au contraire, la Belgique aurait dû être au courant qu'un régime fiscal qui conduit à un traitement favorable pour ses bénéficiaires, consistant en une réduction artificielle de leur base imposable, pouvait déboucher sur une violation des règles en matière d'aides d'État. Elle aurait donc dû, en cas de doute, notifier le régime en cause à la Commission avant de le mettre à exécution.
- (202) En ce qui concerne la prétendue difficulté de quantifier le montant d'aide au titre du régime, la Commission ne voit pas en quoi une telle quantification est difficile à opérer. Puisque l'exonération des bénéfices excédentaires correspond à un pourcentage du bénéfice avant impôt appliqué au bénéfice réellement enregistré de l'entité belge d'un groupe, il suffit, pour faire disparaître l'avantage sélectif induit par la mesure, de rembourser la différence entre l'impôt dû sur la base du bénéfice réellement enregistré et l'impôt effectivement payé du fait du régime en cause, majorée des intérêts cumulés sur ce montant à compter de la date d'octroi de l'aide.
- (203) Enfin, concernant l'argument de la Belgique selon lequel la récupération peut mener à une double imposition, la Commission renvoie à la section 6.3.3 et rappelle qu'une double imposition ne peut se produire que lorsque le même bénéfice est inclus dans la base imposable de l'entité belge d'un groupe et dans celle d'une entité associée étrangère. L'exonération des bénéfices excédentaires concerne cependant un ajustement unilatéral qui n'est pas accordé en raison d'une imposition antérieure du même bénéfice par un autre territoire fiscal. En tout état de cause, même si le risque de double imposition suscitait une crainte légitime, celle-ci pourrait être levée grâce aux mécanismes de résolution normale mis en place conformément aux conventions bilatérales en matière de double imposition, à la convention d'arbitrage de l'Union européenne ou à l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR 92. En effet, comme expliqué au considérant 173, les ajustements négatifs opérés par l'administration fiscale belge en raison de l'imposition du même bénéfice par une autre juridiction fiscale (à la suite de sa déclaration par l'assujéti ou d'un ajustement positif initial appliqué par la juridiction fiscale étrangère) seraient justifiés par la nature et l'économie générale du système fiscal et ne constitueraient pas une aide d'État.
- (204) En conclusion, aucun des arguments avancés par la Belgique en faveur de la prévention ou de la limitation de la récupération des aides octroyées du fait de l'application du régime en cause ne peut être retenu.

7.2. Méthode de récupération

- (205) Conformément au TFUE et à la jurisprudence constante de la Cour de justice, la Commission est compétente pour décider si l'État membre concerné doit supprimer ou modifier une aide dont elle a établi l'incompatibilité avec le marché intérieur. En outre, la Cour a toujours soutenu que l'obligation pour un État de supprimer une aide considérée par la Commission comme incompatible avec le marché intérieur vise au rétablissement de la

⁽¹²⁷⁾ Voir l'affaire C-138/09, *Todaro Nunziatina & C.*, ECLI:EU:C:2010:291, point 21.

⁽¹²⁸⁾ Voir la décision de la Commission du 11 juillet 2001 dans l'affaire C 47/2001 (ex NN 42/2000) — Allemagne: centres de contrôle et de coordination d'entreprises étrangères (JO C 304 du 30.10.2001, p. 2). Décision 2003/501/CE.

⁽¹²⁹⁾ Voir la décision 2005/378/CE de la Commission du 8 septembre 2004 concernant le régime d'aide que la Belgique envisage de mettre à exécution en faveur des centres de coordination (JO L 125 du 18.5.2005, p. 10), et notamment les considérants 22, 34 et 37 et l'article 1^{er}, point b), de celle-ci.

⁽¹³⁰⁾ Voir aussi les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, *Belgique et Forum 187 ASBL/Commission*, ECLI:EU:C:2006:416.

situation antérieure. Elle a considéré à ce sujet que cet objectif est atteint quand le bénéficiaire a remboursé les montants versés au titre d'aides illégales, perdant ainsi l'avantage dont il avait bénéficié sur le marché par rapport à ses concurrents, et que la situation antérieure au versement de l'aide est rétablie.

- (206) Aucune disposition du droit de l'Union n'exige de la Commission qu'elle quantifie le montant exact de l'aide à récupérer lorsqu'elle ordonne la récupération de l'aide déclarée incompatible avec le marché intérieur. Il suffit au contraire que la décision de la Commission comporte des indications permettant à son destinataire de déterminer lui-même, sans difficultés excessives, ce montant ⁽¹³¹⁾.
- (207) En ce qui concerne les aides d'État illégales consistant en des mesures fiscales, la communication sur la fiscalité des entreprises précise au point 35 que le montant à récupérer se calcule sur la base d'une comparaison entre l'impôt effectivement payé et celui qui aurait dû être payé en application de la règle généralement applicable. Pour calculer le montant de la taxe qui aurait dû être payée si les règles généralement applicables avaient été respectées, c'est-à-dire si l'exonération des bénéfices excédentaires n'avait pas été accordée, l'administration fiscale belge doit réévaluer l'impôt dû par les entités bénéficiant du régime en cause pour chaque exercice au cours duquel elles ont bénéficié de celui-ci. Les montants d'aide à récupérer auprès de chaque bénéficiaire ⁽¹³²⁾ doivent tenir compte:
- du montant d'impôt épargné du fait de l'ensemble des décisions anticipées adoptées en faveur du bénéficiaire; et
 - de l'intérêt cumulé sur ce montant, calculé à compter de la date d'octroi de l'aide.
- L'aide est considérée comme ayant été octroyée à la date à laquelle le montant épargné aurait dû être acquitté, pour chaque exercice fiscal, en l'absence de la décision anticipée.
- (208) Le montant d'impôt épargné au cours d'un exercice spécifique du fait d'une décision anticipée spécifique est égal
- aux bénéfices effectivement déduits d'une base imposable positive
 - multipliés par le taux de l'impôt sur les sociétés de l'exercice fiscal concerné.
- (209) En principe, il devrait être tenu compte de la déduction du bénéfice excédentaire déclarée par l'assujetti dans sa déclaration fiscale annuelle, éventuellement après correction par l'administration fiscale belge dans le cadre d'un contrôle fiscal, aux fins du calcul du montant d'impôt épargné.
- (210) Si la déduction à laquelle le bénéficiaire a droit pour un exercice spécifique ne peut (pleinement) être opérée au cours de cet exercice en raison d'une base imposable positive insuffisante et si le montant qui n'est pas effectivement déduit est reporté sur un exercice fiscal ultérieur, l'aide est considérée comme octroyée au cours de l'exercice ou des exercices ultérieurs lorsque les montants des bénéfices excédentaires peuvent effectivement être déduits d'une base imposable positive.
- (211) Étant donné que la récupération devrait garantir que l'impôt finalement dû par le bénéficiaire du régime est l'impôt qu'il aurait dû acquitter en l'absence du régime d'exonération des bénéfices excédentaires, la méthode décrite aux considérants 207 à 210 peut encore être précisée en collaboration avec les autorités belges au cours du processus de récupération afin d'établir le montant effectif de l'avantage fiscal conféré aux bénéficiaires en fonction de leur situation individuelle. L'impôt qui aurait dû être acquitté en l'absence du régime d'exonération des bénéfices excédentaires doit être calculé sur la base du régime général applicable en Belgique au moment de l'octroi de l'aide et en tenant compte de la situation factuelle et juridique réelle du bénéficiaire, et non d'autres situations hypothétiques fondées sur des circonstances opérationnelles et juridiques différentes, que le bénéficiaire aurait pu choisir en l'absence dudit régime d'exonération.

⁽¹³¹⁾ Voir l'affaire C-441/06, Commission/France, ECLI:EU:C:2007:616, point 29, et la jurisprudence qui y est citée.

⁽¹³²⁾ La liste des bénéficiaires fournie par les autorités belges et jointe à la présente décision n'est considérée par la Commission qu'à titre purement indicatif. Elle ne limite aucunement l'obligation incombant à la Belgique de recenser tous les bénéficiaires des aides octroyées au titre du régime contesté et de récupérer auprès d'eux la totalité du montant qui leur a été octroyé, y compris les bénéficiaires ayant obtenu des avantages fiscaux en application dudit régime qui ne sont pas énumérés à l'annexe et les nouveaux avantages fiscaux accordés au titre de celui-ci aux bénéficiaires figurant sur cette liste.

8. CONCLUSION

(212) En conclusion, la Commission considère que la Belgique a mis en œuvre illégalement le régime d'exonération des bénéfices excédentaires, en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. En vertu de l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589, la Belgique est tenue de récupérer toutes les aides octroyées aux bénéficiaires dudit régime,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

Le régime d'exonération des bénéfices excédentaires, qui se fonde sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du Code des impôts sur les revenus de 1992, en vertu duquel la Belgique a émis des décisions anticipées en faveur d'entités belges de groupes d'entreprises multinationaux, par lesquelles elle accorde auxdites entités le bénéfice d'une exonération de l'impôt sur les sociétés pour une partie du bénéfice qu'elles réalisent, constitue une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE qui est incompatible avec le marché intérieur et a été mise illégalement à exécution par la Belgique en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

Article 2

1. La Belgique est tenue de récupérer l'aide incompatible et illégale visée à l'article 1^{er} auprès des bénéficiaires de celle-ci.
2. Toute somme non encore récupérée auprès des bénéficiaires à la suite de la récupération décrite au paragraphe 1 est récupérée auprès du groupe d'entreprises auquel le bénéficiaire appartient.
3. Les sommes à récupérer produisent des intérêts à partir de la date à laquelle elles ont été mises à la disposition des bénéficiaires, jusqu'à leur récupération effective.
4. Les intérêts sur les montants à récupérer sont calculés sur une base composée conformément au chapitre V du règlement (CE) n° 794/2004.
5. La Belgique met fin à l'aide visée à l'article 1^{er} et annule tous les paiements non encore effectués au titre de ladite aide à compter de la date d'adoption de la présente décision.
6. La Belgique rejette toute demande de décision anticipée présentée au Service des décisions anticipées relevant de l'aide visée à l'article 1^{er} ou pendante à la date d'adoption de la présente décision.

Article 3

1. La récupération de l'aide octroyée visée à l'article 1^{er} est immédiate et effective.
2. La Belgique veille à ce que la présente décision soit pleinement exécutée dans un délai de quatre mois à compter de sa notification.

Article 4

1. Dans les deux mois suivant la notification de la présente décision, la Belgique communique à la Commission les informations suivantes:
 - a) la liste des bénéficiaires de l'aide visée à l'article 1^{er} et le montant total reçu par chacun d'eux à ce titre;

- b) le montant total (principal et intérêts) à récupérer auprès de chaque bénéficiaire;
- c) une description détaillée des mesures prises et envisagées pour se conformer aux exigences de la présente décision;
- d) les documents démontrant que les bénéficiaires ont été mis en demeure de rembourser l'aide.

2. La Belgique tient la Commission informée de l'avancement des mesures nationales prises pour mettre en œuvre la présente décision jusqu'à la récupération complète de l'aide octroyée visée à l'article 1^{er}. Elle transmet immédiatement, sur simple demande de la Commission, toute information sur les mesures déjà prises et sur les mesures prévues pour se conformer à la présente décision. Elle fournit aussi des informations détaillées concernant les montants de l'aide et des intérêts déjà récupérés auprès des bénéficiaires.

Article 5

Le Royaume de Belgique est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 11 janvier 2016

Par la Commission
Margrethe VESTAGER
Membre de la Commission

ANNEXE

LISTE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES ÉMISES EN APPLICATION DU RÉGIME EN CAUSE

N° décision	Date	Société	Validité (Début)	Validité (Fin)	EBIT exonéré (%)	NPBT exonéré (%)	Profit excédentaire total Déclarations Ex. Imp. 2005-2014
500.117	26.5.2005	BASF Antwerpen	Période de 3 ans				[...]
500.249	15.12.2005	Eval Europe NV	1.4.2004	2009			[...]
500.343	4.5.2006	BASF Antwerpen	Période de 4 ans				[...]
600.144	17.10.2006	Celio International NV	1.2.2007	2012			[...]
600.279	21.11.2006	[...] (*)	1.1.2007	2012	[40-60]		[...]
600.460	30.1.2007	BP Aromatics Limited NV	1.1.2007		[40-60]		[...]
600.469	6.2.2007	BASF Antwerpen	Période de 5 ans et 3 ans				[...]
700.064	8.5.2007	[...] (*)	8.5.2007	2012			[...]
700.075	10.7.2007	The Heating Company	10.7.2007	2012	[60-80]		[...]
700.357	25.11.2008	LMS International	1.1.2008	2013	[60-80]		[...]
700.412	27.11.2007	[...] (*)	1.1.2007	2012			[...]
800.044	12.8.2008	[...] (*)	1.1.2008	2013	[60-80]		[...]
800.122	1.7.2008	Tekelec International sprl	1.6.2008	2013	[60-80]		[...]
800.225	15.7.2008	VF Europe bvba	1.1.2010	2015	[60-80]		[...]
800.231	13.1.2009	Noble International Europe bvba	1.9.2007	2012	[60-80]		[...]
800.346	9.6.2009	[...] (*)	1.5.2010	2015			[...]
800.407	8.9.2009	[...] (*)	1.1.2011	2015			[...]

N° décision	Date	Société	Validité (Début)	Validité (Fin)	EBIT exonéré (%)	NPBT exonéré (%)	Profit excédentaire total Déclarations Ex. Imp. 2005-2014
800.441	11.3.2009	Eval Europe NV	11.3.2009	2013			[...]
800.445	13.1.2009	Bridgestone Europe NV	1.1.2006	2011	> OM [1-4]		[...]
900.161	26.5.2009	St Jude Medical CC bvba	1.1.2009	2014	> OM [1-4]		[...]
900.417	22.12.2009	Trane bvba	1.1.2010	2015	[40-60]		[...]
900.479	29.6.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015			
2010.054	20.4.2010	[...] (*)	1.3.2010	2015	> OM [1-4]		
2010.106	20.4.2010	Luciad NV	1.1.2009	2014	[40-60] (2009-2011) [40-60] (2012-2013)		[...]
2010.112	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2011	2016		[60-80]	
2010.239	6.9.2011	Ontex bvba	1.1.2011	2016		[60-80]	[...]
2010.277	7.9.2010	[...] (*)				[60-80]	
2010.284	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015		[60-80]	
2010.488	15.2.2011	Dow Corning Europe SA	1.1.2010	2015	> OM [1-4]		[...]
2011.028	22.2.2011	Soudal NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.201	13.9.2011	Belgacom Int. Carrier Services	1.1.2010	2015		[20-40]	[...]
2011.326	6.9.2011	Atlas Copco Airpower NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.337	8.11.2011	Evonik Oxena Antwerpen NV	1.1.2012	2017		[20-40]	[...]
2011.469	13.12.2011	BP Aromatics Limited NV	1.1.2012				[...]
2011.488	24.1.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2011.542	28.2.2012	Chep Equipment Pooling NV	1.7.2010	2015		[20-40]	[...]

N° décision	Date	Société	Validité (Début)	Validité (Fin)	EBIT exonéré (%)	NPBT exonéré (%)	Profit excédentaire total Déclarations Ex. Imp. 2005-2014
2011.569	26.2.2013	Nomacor	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2011.572	18.12.2012	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012	2017		[80-100]	[...]
2012.038	6.3.2012	Kinopolis Group NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2012.062	24.5.2012	Celio International NV	1.2.2012	2017			[...]
2012.066	3.4.2012	[...] (*)	1.1.2013	2018		[60-80]	
2012.101	17.4.2012	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
2012.180	18.9.2012	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012			[60-80]	[...]
2012.182	18.9.2012	[...] (*)	31.7.2013	2015		[40-60]	
2012.229	28.8.2012	ABI	1.1.2011	2016		[80-100]	[...]
2012,229	29.8.2012	AMPAR				[80-100]	[...]
2012.355	6.11.2012	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013	2017		[60-80]	[...]
2012.375	20.11.2012	Capsugel Belgium NV	1.1.2012	2017		[60-80]	[...]
2012.379	20.11.2012	Wabco Europe BVBA	1.1.2012	2017		[40-60]	[...]
2012.446	18.12.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2012.468	26.2.2013	BASF Antwerpen	Période de 6 ans				[...]
2013.052	16.4.2013	[...] (*)	Période de 3 ans				
2013.111	30.4.2013	Delta Light NV	31.8.2012	2016		[60-80]	[...]
2013.138	17.9.2013	[...] (*)	1.1.2012	2017		[60-80]	

N° décision	Date	Société	Validité (Début)	Validité (Fin)	EBIT exonéré (%)	NPBT exonéré (%)	Profit excédentaire total Déclarations Ex. Imp. 2005-2014	
2013.156	25.6.2013	Punch Powertrain NV	1.1.2013	2017		[60-80]	[...]	
2013.331	8.10.2013	Puratos NV	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]	
2013.443	10.12.2013	Omega Pharma International	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]	
2013.540	10.12.2013	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
2013.579	28.1.2014	Esko Graphics BVBA	1.1.2012	2017		[60-80]	[...]	
2013.612	25.2.2014	Magnetrol International NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]	
2014.091	1.4.2014	Mayckawa Europe NV	31.12.2013	2018		[60-80]	[...]	
2014.098	10.6.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
2014.173	13.5.2014	[...] (*)	1.1.2012	2016		[60-80]		
2014.185	24.6.2014	[...] (*)				[60-80]		
2014.288	5.8.2014	[...] (*)	1.7.2014	2019		[60-80]		
2014.609	23.12.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
TOTAL excédent								[< 2 100 000 000 (**)]

(*) Selon les informations reçues de la part de la Belgique, ces sociétés n'avaient pas déclaré de bénéfices excédentaires dans leurs déclarations fiscales jusqu'à l'année fiscale 2013

(**) Ce montant représente le bénéfice excédentaire total déclaré par les sociétés dans leurs déclarations fiscales mais ne fournit aucune indication de l'aide d'État accordée.

Source: communication des autorités belges du 29 mai 2015 faisant suite à la décision d'ouverture