

POMOC PAŃSTWA – BELGIA**Pomoc państwa SA.53995 (2019/NN) – Zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków przyznane Esko-Graphics****Zaproszenie do zgłaszania uwag zgodnie z art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej****(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

(2020/C 288/32)

Pismem z dnia 16 września 2019 r., zamieszczonym w autentycznych wersjach językowych na stronach następujących po niniejszym streszczeniu, Komisja powiadomiła Belgię o swojej decyzji o wszczęciu postępowania określonego w art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej i dotyczącego wyżej wspomnianego środka pomocy.

Zainteresowane strony mogą zgłaszać uwagi na temat środka pomocy, w odniesieniu do którego Komisja wszczyna postępowanie, w terminie jednego miesiąca od daty publikacji niniejszego streszczenia i następującego po nim pisma na następujący adres lub numer faksu:

European Commission
Directorate-General for Competition
State Aid Greffe
1049 Bruxelles/Brussel
BELGIQUE/BELGIË
Faks: + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Otrzymane uwagi zostaną przekazane Belgii. Zainteresowane strony zgłaszające uwagi mogą wystąpić z odpowiednio uzasadnionym pisemnym wnioskiem o objęcie ich tożsamości klauzulą poufności.

Opis środka, w odniesieniu do którego Komisja wszczyna postępowanie

W 2014 r. belgijskie organy podatkowe dokonały interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w zakresie opodatkowania nadmiernych zysków w odniesieniu do belgijskiej spółki Esko-Graphics BVBA („Esko-Graphics”), która to interpretacja obejmowała lata podatkowe 2012–2016. W oparciu o tę interpretację spółka Esko-Graphics mogła wyłączyć z podatku od osób prawnych w Belgii część zysków netto przed opodatkowaniem jako „nadmierny zysk” rzekomo wynikający z synergii i korzyści skali. Przedmiotową interpretację rzekomo wydano na podstawie art. 185 § 2 lit. b) belgijskiego kodeksu podatków dochodowych.

Ocena środka

Komisja ma poważne wątpliwości co do zgodności tego środka z rynkiem wewnętrznym na mocy art. 107 Traktatu. Komisja wstępnie uznaje, że środek ten zapewnia Esko-Graphics selektywną korzyść w postaci wyłączenia części zysków z podstawy opodatkowania, gdyż środek indywidualny spowodował poprawę sytuacji finansowej netto tego przedsiębiorstwa.

Komisja jest ponadto zdania, że przedmiotowy środek przynosi korzyść przedsiębiorstwu Esko-Graphics względem podatników znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Z jednej strony, Komisja wstępnie uważa, że w przypadku przedmiotowego środka, przyznając Esko-Graphics zwolnienie z opodatkowania nadmiernych zysków, niewłaściwie zastosowano art. 185 § 2 lit. b) belgijskiego kodeksu podatków dochodowych. Po pierwsze, w ramach tego środka przyznaje się przedmiotowemu przedsiębiorstwu na zasadzie ostrożności jednostronne zwolnienie z podatku zysków nieuwzględnionych w podstawie opodatkowania powiązanego kontrahenta zagranicznego objętego inną jurysdykcją podatkową. Po drugie, w ramach tego środka zastosowano art. 185 § 2 lit. b) belgijskiego kodeksu podatków dochodowych – w którym to przepisie skodyfikowano zasadę ceny rynkowej – mimo że dany przypadek nie obejmuje ustalania cen mających zastosowanie do jakichkolwiek transakcji wewnątrz grupy. W rezultacie środek ten powoduje obniżenie podstawy opodatkowania Esko-Graphics, mimo że w belgijskim prawie podatkowym nie istnieje ku temu żadna podstawa prawna. Środek ten przynosi zatem korzyść przedsiębiorstwu Esko-Graphics względem wszystkich pozostałych przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu w Belgii na podstawie zysku księgowego traktowanego jako punkt wyjścia i niezależnie od ewentualnych późniejszych korekt przewidzianych w prawie.

Z drugiej strony, nawet gdyby można było uznać, że art. 185 § 2 lit. b) belgijskiego kodeksu podatków dochodowych stanowi podstawę zwolnienia z opodatkowania zysku rzekomo wynikającego z synergii i korzyści skali, co Komisja kwestionuje, to jednak Komisja wstępnie uznaje, że przedmiotowy środek prowadzi do dyskryminacji na korzyść Esko-Graphics, gdyż nie wszystkie przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu, które generują zysk uznawany przez Belgię za „nadmierny”, mogą skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania nadmiernych zysków.

W związku z brakiem ważnego uzasadnienia Komisja wstępnie uznaje, że przedmiotowy środek i zatwierdzenie przez belgijskie organy podatkowe rocznych deklaracji podatkowych Esko-Graphics sporządzonych na podstawie tych środków stanowią pomoc państwa przyznaną Esko-Graphics BVBA i Esko Group w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Na tym etapie Komisja nie stwierdziła żadnych podstaw pozwalających na uznanie zgodności przedmiotowego środka z rynkiem wewnętrznym. Komisja ma zatem poważne wątpliwości co do zgodności tego środka z rynkiem wewnętrznym.

Zgodnie z art. 16 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 wszelka niezgodna z prawem pomoc może podlegać odzyskaniu od beneficjenta.

TEKST PISMA W JĘZYKU FRANCUSKIM

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

1. PROCÉDURE

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

2. CONTEXTE FACTUEL ET JURIDIQUE

2.1. Bénéficiaires des mesures contestées

- (5) Esko-Graphics fait partie du groupe Esko (le «Groupe»), de dimension mondiale, dont le siège est à Gand, en Belgique. Le Groupe propose des solutions d'emballage, de finition d'étiquettes et de produits signalétiques, d'impression commerciale et de publication professionnelle. En 2012, le Groupe employait plus de 1200 personnes dans le monde. En juin 2013, le Groupe comptait 323 salariés en Belgique, dont 186 chez Esko-Graphics. Le Groupe possède des sites de production et de recherche-développement dans cinq pays européens ainsi qu'en Chine et aux États-Unis ⁽³⁾.
- (6) Le Groupe exerce ses activités en Belgique par l'intermédiaire de cinq entités juridiques distinctes, dont Esko-Graphics est l'entité donneuse d'ordre; elle est chargée de la commercialisation des produits du Groupe en Europe, au Moyen-Orient et en Afrique (zone «EMEA») ⁽⁴⁾.

2.2. Les mesures contestées

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

— Le 28 janvier 2014, Esko-Graphics a bénéficié d'une décision anticipée concernant ses «bénéfices excédentaires» en lien avec une restructuration interne, qui couvre la période de cinq années allant du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2016 (la «décision anticipée») ⁽⁵⁾. Dans la décision anticipée, le service de l'administration fiscale belge qui gère les décisions anticipées (le «Service des décisions anticipées») a établi que [70-75] % du bénéfice net avant impôt (en anglais *net profit before tax* ou «NPBT») d'Esko-Graphics tiré de ses activités de distribution de logiciels dans la zone non-EMEA pouvaient être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Belgique en tant que «bénéfices excédentaires», sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du code belge des impôts sur les revenus (le Code des impôts sur les revenus 1992, le «CIR»).

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

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

⁽³⁾ En mars 2011, le groupe Esko a été englobé dans le groupe Danaher, un groupe technologique diversifié dont le siège est aux États-Unis.

⁽⁴⁾ Toutes les données proviennent de la décision anticipée telle que définie au considérant (7).

⁽⁵⁾ Voorafgaande beslissing 2013.579 du 28 janvier 2014, adressée à KPMG agissant pour le compte d'Esko-Graphics.

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

- (8) La décision anticipée décrit le projet du Groupe consistant à centraliser davantage l'unité opérationnelle «Logiciels» (l'«UO Logiciels») au sein d'une unité donneuse d'ordre unique, à savoir Esko-Graphics. Aussi Esko-Graphics exercera-t-elle la fonction de donneur d'ordre («entrepreneur global») de l'UO Logiciels à la fois pour la zone EMEA et pour la zone non-EMEA⁽⁶⁾. Pour mener à bien ce projet, plusieurs fonctions à forte valeur liées à l'UO Logiciels (gestion des relations avec les clients, promotion des ventes, planification des ventes et contrôle des commandes, notamment approbation technique, solvabilité, etc.)⁽⁷⁾ antérieurement exécutées par des donneurs d'ordre régionaux seraient gérées par Esko-Graphics après la réorganisation. Esko-Graphics assumerait en outre les principaux risques commerciaux reposant auparavant sur les donneurs d'ordre régionaux, notamment le risque de marché, le risque de prix et le risque lié aux fournisseurs⁽⁸⁾. Les anciens donneurs d'ordre régionaux deviendraient des distributeurs régionaux limités distribuant dans leur zone les logiciels vendus par Esko-Graphics⁽⁹⁾. La restructuration n'aurait pas d'incidence directe sur la propriété intellectuelle et sur l'organisation des activités de recherche-développement.
- (9) La décision anticipée donne une présentation détaillée des investissements qu'Esko-Graphics entend réaliser et des emplois qu'elle compte créer «[p]our justifier l'application du régime des "bénéfices excédentaires" à la réorganisation en cours»⁽¹⁰⁾. Elle présente ensuite les synergies qui sont censées donner lieu à des «bénéfices excédentaires» au niveau d'Esko-Graphics à la suite de la centralisation en Belgique des activités non-EMEA de l'UO Logiciels «étant donné l'importance des synergies dans le contexte des décisions anticipées relatives aux "bénéfices excédentaires"»⁽¹¹⁾. Selon ladite présentation, Esko-Graphics bénéficierait des avantages suivants à la suite de la réorganisation prévue: mise en commun de ressources car les solutions logicielles sont très similaires dans les cinq zones et requièrent des efforts de même nature en ce qui concerne les services de distribution; économies d'échelle dues à sa présence au niveau mondial; conception centralisée de la documentation de marketing, qui générerait des réductions de coûts et des résultats de qualité grâce aux meilleures connaissances en matière de marketing; établissement plus précis des budgets grâce à la centralisation des activités de l'UO Logiciels; contrôle du modèle d'entreprise et du savoir-faire sur les marchés américain et asiatique; avantages en matière d'achat dans le contexte des négociations sur l'accord de licence, en raison des volumes d'achat plus importants; présence de toutes les activités de l'UO Logiciels sur le même territoire (Belgique).

2.2.2. Détermination des «bénéfices excédentaires» à exonérer

- (10) La décision anticipée décrit la fixation des prix des transactions intragroupe entre Esko-Graphics comme «entrepreneur global» et les distributeurs régionaux limités de la zone non-EMEA après la restructuration. Plus précisément, la décision anticipée décrit:
- le fait que, dans la structure d'«entrepreneur global», Esko-Graphics soit responsable des fonctions les plus importantes et supporte le plus de risques au titre de l'UO Logiciels liés à la zone non-EMEA, tandis que les entités de distribution régionales du Groupe n'exécutent que des fonctions de routine au profit d'Esko-Graphics;
 - l'utilisation de la méthode transactionnelle de la marge nette («MTMN») pour la rémunération des transactions d'Esko-Graphics avec les entités de distribution régionales, méthode aux fins de laquelle ces entités sont considérées comme la «partie testée», c'est-à-dire la partie la moins complexe. L'application de la MTMN a pour résultat qu'une rémunération des entités de distribution régionales est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence si ces entités réalisent une marge d'exploitation de [4,5-5] % (c'est-à-dire que leur bénéfice d'exploitation devrait être égal à [4,5-5] % des ventes/recettes)⁽¹²⁾.
- (11) La décision anticipée affirme que la centralisation en Belgique des activités non-EMEA de l'UO Logiciels entraînera des synergies et d'autres économies d'échelle qui profiteront à l'ensemble du Groupe⁽¹³⁾. Elle indique ensuite que «lesdites synergies peuvent s'expliquer par le fait qu'Esko-Graphics fait partie d'un groupe multinational, et que les bénéfices générés par ces synergies doivent par conséquent être considérés comme des "bénéfices excédentaires"»⁽¹⁴⁾.
- (12) La décision anticipée affirme ensuite que les «bénéfices excédentaires» susmentionnés, c'est-à-dire les bénéfices imputables aux synergies et aux économies d'échelle, peuvent être calculés comme la différence entre⁽¹⁵⁾:
- (i) le bénéfice qu'Esko-Graphics va réellement générer sur ses activités non-EMEA et enregistrer dans ses comptes annuels; et
 - (ii) un bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» tiré de ses activités non-EMEA pour tenir compte des fonctions d'«entrepreneur global» d'Esko-Graphics.

⁽⁶⁾ Décision anticipée, point 21.

⁽⁷⁾ Décision anticipée, point 36.

⁽⁸⁾ Décision anticipée, point 43.

⁽⁹⁾ Décision anticipée, point 40.

⁽¹⁰⁾ Décision anticipée, points 47 à 77.

⁽¹¹⁾ Décision anticipée, points 78 à 79.

⁽¹²⁾ Décision anticipée, point 45. La décision anticipée ne contient aucune indication quant à la façon dont le pourcentage de [4,5-5] % de la marge d'exploitation a été fixé. La note de bas de page n° 6 de la décision anticipée énonce ce qui suit: «la demande de décision anticipée ne vise pas à obtenir la certitude que la rémunération réservée aux [distributeurs à faible risque] est conforme au marché».

⁽¹³⁾ Décision anticipée, point 78.

⁽¹⁴⁾ Décision anticipée, point 79.

⁽¹⁵⁾ Décision anticipée, point 82.3. Voir également le graphique 0-9 de la décision anticipée.

Le montant visé au point (i) représente le bénéfice résiduel d'Esco-Graphics, c'est-à-dire le chiffre d'affaires total de ses activités non-EMEA (y compris le chiffre d'affaires tiré de ses transactions de pleine concurrence avec les entités de distribution régionales) duquel sont déduites les dépenses d'exploitation propres d'Esco-Graphics relatives aux activités non-EMEA. Le montant visé au point ii) est déterminé en effectuant une étude comparative dont il résulte que le bénéfice supposé de pleine concurrence «ajusté» tiré de ses activités non-EMEA est évalué à une marge bénéficiaire nette de [5,5-6] % (c'est-à-dire que son bénéfice net devrait être égal à [5,5-6] % des ventes/recettes) ⁽¹⁶⁾.

- (13) En se fondant sur les montants prévisionnels du Groupe pour les années 2012 à 2016, la décision anticipée fixe les «bénéfices excédentaires» annuels pouvant être exonérés à [70-75] % du NPBT d'Esco-Graphics tiré des zones non-EMEA pendant ces années ⁽¹⁷⁾.
- (14) La décision anticipée justifie l'exonération des «bénéfices excédentaires» en renvoyant au paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ⁽¹⁸⁾. Elle renvoie ensuite à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et à la réponse du ministre des finances belge du 13 avril 2005, selon laquelle il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entité liée étrangère doit prendre en compte les «bénéfices excédentaires» dans sa base imposable ⁽¹⁹⁾.
- (15) La décision anticipée déclare qu'Esco-Graphics est autorisée à exonérer un montant équivalent à [70-75] % de son NPBT annuel tiré de ses activités non-EMEA de l'impôt sur les sociétés en Belgique pendant une période de cinq ans, avec la possibilité d'une nouvelle prolongation de cinq ans ⁽²⁰⁾. Il est prévu que ce pourcentage soit revu et ajusté si nécessaire au bout de trois ans ⁽²¹⁾.

2.3. Le cadre législatif et réglementaire applicable

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

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

⁽¹⁶⁾ Décision anticipée, point 95.3.

⁽¹⁷⁾ Décision anticipée, points 88 et 102.

⁽¹⁸⁾ Décision anticipée, point 98.

⁽¹⁹⁾ Décision anticipée, points 99 à 101.

⁽²⁰⁾ Décision anticipée, points 109 et 112.

⁽²¹⁾ Décision anticipée, point 111.

2.3.1.1. La loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR

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

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

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

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

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

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

- (24) L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 (l'«exposé des motifs») fournit des orientations concernant l'objectif et l'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR ⁽²³⁾. Selon l'exposé des motifs, l'article 185, paragraphe 2, du CIR «est basé sur le texte de l'article 9 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune» ⁽²⁴⁾. L'exposé des motifs précise en outre que «[l]a disposition proposée permet à la législation belge de s'aligner sur la norme acceptée internationalement» ⁽²⁵⁾. Il souligne également le lien très fort entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui a pour conséquence qu'une dérogation au droit comptable à des fins fiscales requiert une base juridique explicite ⁽²⁶⁾. La codification du principe de pleine concurrence dans le code belge des impôts sur les revenus a donc été jugée nécessaire pour permettre les ajustements des prix de transfert qui sont requis selon les normes convenues au niveau international mais dérogent au droit comptable. Cela concerne aussi bien les ajustements primaires (positifs) au détriment du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR, que les ajustements corrélatifs (négatifs) au bénéfice du contribuable, effectués sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.

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

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

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

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

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

- (25) En ce qui concerne l'ajustement corrélatif prévu à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'exposé des motifs explique que cette disposition a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible). Il confirme en outre que la Belgique n'autorisera un ajustement corrélatif (négatif) que si le Service des décisions anticipées estime que l'ajustement primaire (positif) est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.
- (26) L'exposé des motifs comporte également des orientations sur ce qu'il convient de considérer comme un groupe multinational de sociétés liées et sur la mission du Service des décisions anticipées. Il y est exposé en particulier que le Service des décisions anticipées devra se prononcer sur la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre qui conduisent à l'établissement de la base imposable.

2.3.1.3. La circulaire administrative du 4 juillet 2006

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

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

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

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

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

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

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

- (33) En janvier 2015, à la suite des révélations dans la presse liées à l'affaire «LuxLeaks», plusieurs questions parlementaires ont à nouveau été adressées au ministre des finances en ce qui concerne les échanges d'informations entre les administrations fiscales ou l'absence de ceux-ci, la promotion du régime d'exonération des bénéfices excédentaires» sous le slogan «Only in Belgium» et les possibilités offertes aux multinationales de réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés grâce aux décisions anticipées⁽³¹⁾. Le ministre des finances a rappelé que, dans les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires», le Service des décisions anticipées se contentait d'appliquer le principe de pleine concurrence, et a confirmé la réponse donnée par le ministre des finances en 2007 au sujet des échanges d'informations.

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

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

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

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

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

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

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

- (38) L'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») fournit des instructions en matière de fiscalité à ses pays membres. Les instructions de l'OCDE relatives aux prix de transfert figurent dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les «principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert»)⁽³⁴⁾, qui sont tous deux des instruments juridiques non contraignants.
- (39) Compte tenu du caractère non contraignant du modèle de convention fiscale et de son commentaire, de même que des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE sont simplement encouragées à les suivre. De manière générale, toutefois, ces deux instruments servent de point de référence et exercent une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, ces instruments ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation des conventions en matière de double imposition et de la législation fiscale nationale. Si la Commission cite le modèle de convention fiscale et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans la présente décision, c'est parce que ces instruments sont le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournissent des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs.

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

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

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

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

- (40) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire fournissent des orientations sur l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fournissent aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre les entités distinctes du même groupe d'entreprises (transactions contrôlées). Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations intragroupe, qui ont une incidence sur les prix de transfert (et, par conséquent, sur les revenus imposables), des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe avaient agi comme des entreprises indépendantes⁽³⁵⁾. Cela peut permettre un transfert des bénéfices d'une juridiction fiscale vers une autre et inciter à attribuer aussi peu de bénéfices que possible aux juridictions où le groupe est davantage imposé. Pour éviter ces problèmes, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence⁽³⁶⁾. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».
- (41) L'application du principe de pleine concurrence se fonde par conséquent sur une comparaison entre les conditions de transactions (intragroupe) contrôlées et celles de transactions comparables entre des entreprises indépendantes opérées dans des circonstances comparables, assurant qu'aucune des différences (éventuelles) entre les situations comparées ne puisse influencer de manière significative sur les conditions analysées (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs raisonnablement fiables puissent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.
- (42) Tant le modèle de convention fiscale de l'OCDE que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert s'appuient sur le principe auquel ont adhéré les pays membres de l'OCDE et, plus largement, sur le principe selon lequel les différentes entités juridiques constituant ensemble un groupe multinational sont traitées comme des entités distinctes au regard de l'impôt sur les sociétés («méthode de l'entité distincte»). Il découle de cette méthode de l'entité distincte que chaque entité individuelle d'un groupe multinational est imposée sur ses propres revenus⁽³⁷⁾. La méthode de l'entité distincte a été choisie comme principe d'imposition international par les pays membres de l'OCDE en vue d'asseoir correctement l'impôt dans chaque juridiction et d'éviter les doubles impositions, de façon à limiter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux.
- (43) Le paragraphe 1.9 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 font explicitement référence au rôle des économies d'échelle et aux avantages de l'intégration (synergies) en ce qui concerne la méthode de l'entité distincte qui sous-tend le principe de pleine concurrence:
- «Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.»*
- (44) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017⁽³⁸⁾ précisent que, dans certains cas, des synergies de groupe peuvent être favorables au groupe et aux entreprises associées qui le constituent. Ces principes recommandent de tenir compte des synergies pouvant être attribuées à des actions délibérées et concertées de la part du groupe et d'en partager les avantages et désavantages à proportion de la contribution des membres du groupe à la création de la synergie⁽³⁹⁾. En l'absence d'actions délibérées et concertées de la part du groupe, ces synergies ne devraient pas donner lieu à une rémunération distincte, ni faire l'objet d'une répartition spécifique entre les membres du groupe, mais devraient être considérées comme des avantages accessoires découlant de l'affiliation au groupe⁽⁴⁰⁾.

2.3.2.2. Le principe de pleine concurrence

- (45) La déclaration faisant autorité en ce qui concerne le principe de pleine concurrence figure à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La souplesse prévue dans l'accord de prix de transfert des opérations transfrontières contrôlées étant susceptible d'entraîner le déplacement de la base d'imposition d'une juridiction vers une autre, la présence du principe de pleine concurrence qui fait autorité dans les conventions en matière de double imposition sert l'objectif poursuivi par ces conventions, à savoir éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale.
- (46) L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition en matière de prix de transfert et précise quand ces ajustements doivent être effectués.

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

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

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

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

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

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

- L'article 9, paragraphe 1, précise qu'un État contractant peut relever la base d'imposition d'un contribuable résidant sur son territoire lorsqu'il estime que les prix de transfert qu'il applique pour les transactions contrôlées auxquelles il a été partie ont conduit à une base d'imposition trop faible et permet à cet État de l'imposer en conséquence. C'est ce que l'on appelle l'«ajustement primaire (positif)», par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par un contribuable ⁽⁴¹⁾.
- L'article 9, paragraphe 2, vise à éviter que les bénéfices ainsi imposés par l'État contractant procédant à l'ajustement primaire (positif) conformément au paragraphe 1 soient également imposés au niveau d'une entreprise associée résidant dans l'autre État contractant ⁽⁴²⁾. Pour ce faire, il engage cet autre État contractant soit à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée du montant des bénéfices ajustés imposés par le premier État contractant à la suite de l'ajustement primaire, soit à prévoir un remboursement des impôts déjà perçus. L'autre État contractant ne procède toutefois pas automatiquement à un tel ajustement négatif, pas même s'il ne fait aucun doute que le bénéfice concerné est également compris dans la base imposable à l'étranger à la suite d'un ajustement primaire (positif). Si l'autre État contractant considère que l'ajustement primaire (positif) opéré par un autre État n'est pas justifié, soit par principe, soit en ce qui concerne le montant, il peut s'abstenir, et s'abstiendra généralement, de procéder à un ajustement négatif ⁽⁴³⁾. L'ajustement négatif opéré par l'autre État contractant sur le fondement de l'article 9, paragraphe 2, est appelé «ajustement corrélatif» et, lorsqu'il est accordé, prévient efficacement une double imposition du même bénéfice.
- (47) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 prévoient cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre; ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la MTMN; et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes de fixation de prix de transfert non décrites dans ces principes à condition que ces méthodes débouchent sur des prix de transfert de pleine concurrence ⁽⁴⁴⁾.
- (48) La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» permettant d'établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. Elle examine le bénéfice net par rapport à une base appropriée (coûts, ventes ou actifs, par exemple) qu'un contribuable tire d'une transaction contrôlée. L'indicateur du bénéfice net que tire le contribuable de la transaction contrôlée en question devrait être établi par référence au même indicateur du bénéfice net qu'auraient tiré des entreprises indépendantes de transactions comparables sur le marché libre ⁽⁴⁵⁾.

⁽⁴¹⁾ L'article 9, paragraphe 1, dispose que: «Lorsque [...] les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence».

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

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

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

⁽⁴⁵⁾ Le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 définit un «indicateur de bénéfice net», également appelé «indicateur de niveau de bénéfice», comme étant «le rapport du bénéfice net sur une base appropriée (par ex. charges, chiffre d'affaires, actifs).» Conformément au paragraphe 2.80 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, le «bénéfice net» ne comprend pas les éléments hors exploitation du compte de résultat, tels que les charges et produits financiers, les impôts sur les bénéfices et les éléments exceptionnels de nature non récurrente. En effet, le bénéfice net visé par les principes de 2010 correspond au bénéfice d'exploitation. En particulier, lorsqu'on applique la MTMN, l'indicateur du bénéfice net peut généralement être le rapport entre le bénéfice d'exploitation et les ventes, les coûts d'exploitation totaux [soit le coût des marchandises vendues (COGS) majoré des dépenses d'exploitation] ou les actifs, selon les faits et circonstances du cas d'espèce. L'acronyme «COGS» (cost of good sold) désigne principalement les coûts directs et indirects imputables à la production d'une entreprise, tandis que les termes «dépenses d'exploitation» désignent les dépenses d'une entreprise liées à des activités n'ayant aucun rapport direct avec la production de biens ou la prestation de services relatifs à cette même entreprise dans son ensemble, comme les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives. Les recettes inscrites dans le compte de résultat minorées du coût des marchandises vendues correspondent à la marge brute de l'entreprise. Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphes 2.14 et 2.15, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphes 2.21 et 2.22.

- (49) Lorsqu'on applique la MTMN, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur de bénéfice net est sélectionné et testé. En règle générale, la «partie testée» dans une analyse fondée sur la MTMN est la moins complexe des deux parties liées participant à la transaction contrôlée qui fait l'objet d'un examen. Le choix de l'entité la moins complexe est déterminé sur la base d'une «analyse fonctionnelle», c'est-à-dire d'une analyse des fonctions exercées par les entreprises associées, tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés⁽⁴⁶⁾. Si une entreprise exerce des fonctions «de routine»⁽⁴⁷⁾, utilise des actifs qui ne sont pas uniques, supporte des risques limités et n'apporte donc pas une contribution unique et de valeur à la transaction contrôlée, elle sera en principe considérée comme l'entité la moins complexe.
- (50) Une fois que le bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe a été déterminé, le bénéfice résiduel de la transaction contrôlée (c'est-à-dire le bénéfice combiné des transactions liées minoré du bénéfice d'exploitation de l'entité la moins complexe) est imputé à la partie la plus complexe (c'est-à-dire la partie non testée)⁽⁴⁸⁾. L'entité la plus complexe, en vertu des fonctions uniques et de valeur qu'elle exerce (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés), est par conséquent supposée pouvoir bénéficier du rendement excédentaire des transactions une fois que l'entité la moins complexe a été rémunérée au moyen du recours à la MTMN.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

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

⁽⁴⁶⁾ Le glossaire qui accompagne les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995 et de 2010 décrit une analyse fonctionnelle comme étant une «analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.» Cette analyse «a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions.» Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995, paragraphe 1.20. Voir également les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010, paragraphe 1.42, et les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 1.51. Voir également le glossaire accompagnant les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁴⁷⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme de «routine». La Commission comprend ce terme comme désignant les fonctions qui ne sont pas uniques, c'est-à-dire les fonctions pour lesquelles il est possible de trouver des transactions comparables sur le marché libre.

⁽⁴⁸⁾ Voir le paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010.

4. APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES

4.1. Existence d'une aide

- (56) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Premièrement, la mesure doit être le résultat d'une intervention de l'État financée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁴⁹⁾.

4.2. Imputabilité et ressources d'État

- (57) En ce qui concerne la première condition, la décision anticipée a été émise par le Service des décisions anticipées, qui fait partie de l'administration fiscale belge, un organe de l'État belge. Esko-Graphics, de son côté, s'est fondée sur cette décision anticipée pour établir ses déclarations annuelles d'impôt sur les sociétés et pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû sur la base de ces déclarations, lesquelles ont été acceptées par l'administration fiscale belge. La Commission conclut dès lors à titre provisoire qu'il s'agit de mesures imputables à la Belgique.
- (58) En ce qui concerne le financement des mesures contestées au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent une exonération fiscale implique l'utilisation de ressources d'État, et ce nonobstant l'absence d'un transfert direct de telles ressources, étant donné que le résultat d'une telle exonération est la renonciation par l'État membre aux recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues ⁽⁵⁰⁾. La décision anticipée a permis à Esko-Graphics d'exonérer de l'impôt une partie de son bénéfice imposable dans ses déclarations annuelles pour l'impôt sur les sociétés. En acceptant ces déclarations et le montant de l'impôt sur les sociétés payé sur la base de ces déclarations, l'État belge a renoncé à des recettes fiscales qu'il aurait dans le cas contraire été en droit de percevoir auprès d'Esko-Graphics en l'absence des mesures contestées. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que les mesures contestées entraînent une perte de ressources d'État.

4.3. Affectation des échanges entre États membres

- (59) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, à savoir la question de savoir si les mesures contestées sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres, Esko-Graphics fait partie du «Groupe», qui est un groupe multinational exerçant des activités dans le monde entier, notamment dans plusieurs États membres. Esko-Graphics est l'entité donneuse d'ordre responsable des activités mondiales de vente et de distribution de l'UO Logiciels du Groupe. Les produits et les services concernés par ces activités font l'objet d'échanges entre États membres, de telle sorte que toute intervention de l'État belge en faveur d'Esko-Graphics est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union ⁽⁵¹⁾. Sur cette base, la Commission conclut à titre provisoire que la deuxième condition de l'existence d'une aide d'État est remplie.

4.4. Distorsion de la concurrence

- (60) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes ⁽⁵²⁾. Étant donné que les mesures contestées exonèrent Esko-Graphics de l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait normalement été tenue de payer en leur absence, l'aide potentielle octroyée au moyen de ces mesures constitue une aide au fonctionnement en ce qu'elle libère Esko-Graphics d'une charge qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, les aides au fonctionnement faussent la concurrence ⁽⁵³⁾; il y a donc lieu de considérer que toute aide de ce type fausse ou menace de fausser la concurrence en renforçant la situation financière de l'entreprise qui en bénéficie sur les marchés où elle exerce ses activités. La Commission conclut dès lors à titre provisoire que la quatrième condition de l'existence d'une aide est remplie en ce qui concerne les mesures contestées.

⁽⁴⁹⁾ Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free, EU:C:2016:981, point 53 et la jurisprudence citée.

⁽⁵⁰⁾ Affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, point 14; affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, points 26 à 28; et affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, points 76 à 81.

⁽⁵¹⁾ Affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence citée. Voir également l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 112.

⁽⁵²⁾ Affaire 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, point 11. Affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁵³⁾ Affaire C-128/16 P, Commission/Espagne, EU:C:2018:591, point 84. Voir aussi l'affaire C-271/13 P, Rouse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44; les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136; l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 55; et l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

4.5. Avantage sélectif

- (61) En ce qui concerne la troisième condition — l'octroi d'un avantage sélectif — une distinction est faite entre la condition relative à l'avantage et celle relative à la sélectivité, de telle sorte que les mesures étatiques qui confèrent un avantage à une entreprise n'entraînent pas toutes l'octroi d'une aide d'État. Seules les mesures conférant un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques constituent des aides d'État⁽⁵⁴⁾. À ce stade, la Commission estime que les mesures contestées octroient un avantage sélectif à Esko-Graphics parce qu'elles autorisent cette entreprise à réduire son bénéfice annuel imposable, et partant l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter chaque année en vertu du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, sans que cette réduction n'ait la moindre base juridique ni justification.

4.5.1. Avantage

- (62) Un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise⁽⁵⁵⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même⁽⁵⁶⁾. En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, au moyen d'une exonération ou d'une réduction du taux d'imposition applicable, de la base imposable ou du montant de l'impôt dû⁽⁵⁷⁾.
- (63) La Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Esko-Graphics en ce qu'elles permettent à cette entreprise d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a effectivement généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été réellement enregistré dans ses comptes annuels. Comme expliqué au considérant (10), la décision anticipée commence par décrire les prix fixés pour les transactions intragroupe conclues entre Esko-Graphics et ses contreparties étrangères associées au sein du Groupe. Cette fixation des prix de transfert, qui se fonde sur la MTMN, a pour effet que ces contreparties se voient attribuer une rémunération pour leurs fonctions prétendument de routine qui équivaut à une marge d'exploitation, tandis que le bénéfice résiduel généré par les transactions intragroupe susmentionnées est attribué à Esko-Graphics. Ce bénéfice résiduel est ensuite enregistré dans les comptes annuels d'Esko-Graphics et fournit la base de son NPBT.
- (64) Par suite des mesures contestées, du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2016, Esko-Graphics a été autorisée à exonérer une partie de son NPBT de l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de «bénéfice excédentaire». Esko-Graphics n'a été autorisée à exonérer de l'impôt ce «bénéfice excédentaire» qu'en s'appuyant sur les mesures contestées. En l'absence de ces mesures, ce «bénéfice excédentaire» aurait été totalement soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique à titre de montant total des bénéfices d'Esko-Graphics, au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR. Par conséquent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent un avantage à Esko-Graphics, étant donné qu'elles ont entraîné une amélioration de la situation financière nette de cette entreprise, sous la forme d'une réduction de sa base imposable.

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

- (65) En ce qui concerne la sélectivité des mesures contestées, la Commission considère à titre provisoire que l'avantage susmentionné est sélectif du fait qu'il est accordé à Esko-Graphics au moyen d'une mesure individuelle. La Cour de justice a établi une distinction entre les régimes généraux et les mesures individuelles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure particulière crée une discrimination en faveur de son ou de ses bénéficiaires. Selon la Cour, lors de l'examen d'un régime général d'aide, «il est nécessaire d'identifier si la mesure en cause, nonobstant le constat qu'elle procure un avantage de portée générale, le fait au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activités»⁽⁵⁸⁾. En revanche, lors de l'examen d'une mesure individuelle, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité»⁽⁵⁹⁾.
- (66) L'article 1^{er}, point d), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion de «régime d'aides» comme «toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition». L'article 1^{er}, point e), du règlement 2015/1589, dans sa partie pertinente en l'espèce, définit la notion d'aide individuelle, comme une «une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides». Une mesure peut donc constituer un «régime» ou une «aide individuelle».

⁽⁵⁴⁾ Voir l'affaire C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 56, et l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, point 18.

⁽⁵⁵⁾ Affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 38.

⁽⁵⁶⁾ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁵⁷⁾ Affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; et affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

⁽⁵⁸⁾ Affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60. Voir également les affaires jointes C-20/15 P et C21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., EU:C:2016:981, point 55; affaire C-211/15 P, Orange/Commission, EU:C:2016:798, points 53 et 54; et affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49.

⁽⁵⁹⁾ Ibidem.

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

4.5.3. Constats subsidiaires de sélectivité à titre provisoire: les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'Esko-Graphics par rapport à des entreprises comparables

- (68) La présomption de sélectivité s'opère sans qu'il soit nécessaire pour la Commission de démontrer concrètement que la mesure place son bénéficiaire dans une position plus favorable par rapport à d'autres opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable⁽⁶⁰⁾. Il appartient par contre à l'État membre de démontrer que toutes les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable peuvent bénéficier d'un avantage similaire⁽⁶¹⁾. Toutefois, par souci d'exhaustivité, la Commission entend également exposer les raisons pour lesquelles elle estime à titre provisoire que les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'Esko-Graphics par rapport aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (69) Avant tout, la Commission expliquera à la section 4.5.3.1 pourquoi elle considère, à ce stade, que ces mesures créent une discrimination en faveur d'Esko-Graphics par rapport à tous les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, du fait qu'elles autorisent cette entreprise à réduire sa base imposable alors que le droit fiscal belge ne contient aucune base juridique à cet effet. La raison en est que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en octroyant une exonération des «bénéfices excédentaires».
- (70) La Belgique fait valoir que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constitue la base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste. Quoi qu'il en soit, la section 4.5.3.2 explique, à titre de raisonnement subsidiaire supplémentaire, que même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR constituait une telle base juridique (ce qui n'est pas le cas), les mesures contestées créent une discrimination en faveur d'Esko-Graphics étant donné que l'exonération des «bénéfices excédentaires» n'est pas accessible à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui génèrent ce que la Belgique considère constituer des «bénéfices excédentaires».

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

- (71) Aux fins de qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit identifier, dans un premier temps, le régime fiscal commun ou «normal» applicable dans l'État membre concerné (le «système de référence») et démontrer, dans un second temps, que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans des situations factuelles et juridiques comparables⁽⁶²⁾. Le système de référence constitue le cadre au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être appréciée⁽⁶³⁾. Il détermine les limites dans lesquelles il convient d'examiner si certaines entreprises tirent avantage d'une dérogation aux règles normales qui constituent ce système de référence, de telle sorte que ces entreprises sont traitées de manière plus avantageuse que d'autres entreprises soumises aux règles normales du système de référence alors que les unes et les autres se trouvent dans des situations juridiques et factuelles comparables.
- (72) Le système de référence est donc composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système. Dans le cas de mesures fiscales, l'identification du système de référence se fonde sur des éléments établissant, entre autres, ce qui est imposé (le fait générateur ou l'objet de l'impôt), la personne redevable de l'impôt (le contribuable ou l'assujetti) et la façon dont l'impôt est calculé (la base imposable et les taux d'imposition)⁽⁶⁴⁾.

⁽⁶⁰⁾ Affaire T-314/15, Grèce/Commission, EU:T:2017:903, point 79.

⁽⁶¹⁾ Auquel cas, la mesure peut soit relever d'un régime d'aides d'État soit constituer une mesure générale (non sélective).

⁽⁶²⁾ Affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, point 36 et la jurisprudence citée.

⁽⁶³⁾ Voir l'affaire C-203/16 P, Dirk Andres/Commission («Sanierungsklausel»), EU:C:2018:505, point 88: «L'examen de la condition relative à la sélectivité implique donc, en principe, de déterminer, dans un premier temps, le cadre de référence dans lequel s'inscrit la mesure concernée, cette détermination revêtant une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale".» Voir aussi l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, EU:C:2006:511, point 56, et l'affaire C-524/14 P, Commission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, point 55.

⁽⁶⁴⁾ Voir l'affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, point 37. Voir aussi la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 134.

- (73) Les mesures contestées permettent à Esko-Graphics d'exonérer de l'impôt sur les sociétés en Belgique une partie du bénéfice qu'elle a généré, qui lui a été initialement attribué et qui a été enregistré dans ses comptes annuels. La Commission estime dès lors que le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, en particulier les règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, constitue le cadre de référence plus large dans lequel ces mesures ont été adoptées et au regard duquel elles doivent être examinées en vue d'établir l'existence d'un avantage sélectif.
- (74) L'article 185, paragraphe 1, du CIR dispose que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices avant distribution. Comme expliqué au considérant (18), le montant du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en Belgique est déterminé en prenant comme point de départ — et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — le bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable. Dans un arrêt du 20 février 1997, la Cour de cassation belge a expliqué à cet égard que «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*»⁽⁶⁵⁾.
- (75) Les mesures contestées et la réduction d'impôt à laquelle elles donnent lieu sont prétendument fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. L'article 185, paragraphe 2, du CIR fournit la base juridique de possibles ajustements du bénéfice comptable d'une société soumise à l'impôt en Belgique opérés pour tenir compte des transactions intragroupe transfrontières conclues par cette société lorsque ces transactions ne sont pas conformes aux conditions du marché. Cette disposition, qui codifie le principe de pleine concurrence dans le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, prévoit deux ajustements possibles du bénéfice comptable pour déterminer le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en Belgique appartenant à un groupe multinational:
- l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR prévoit que les droits d'imposition de la Belgique s'étendent aux bénéfices qui ne sont pas réellement comptabilisés par une société soumise à l'impôt en Belgique dans la mesure où ses bénéfices comptables sont réduits du fait d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence de ses transactions avec une contrepartie associée étrangère. C'est ce que l'on appelle un *ajustement primaire* ou *positif* (*des prix de transfert*).
 - l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que la Belgique n'est pas tenue d'exercer ses droits d'imposition sur les bénéfices comptables d'une société soumise à l'impôt en Belgique qui découlent d'une tarification non conforme au principe de pleine concurrence des transactions effectuées avec une contrepartie associée étrangère, pour autant que ces bénéfices aient également été inclus dans la base imposable de la contrepartie étrangère concernée par ces transactions non conformes au principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle un *ajustement corrélatif* ou *négatif* (*des prix de transfert*).
- (76) La structure, le libellé et le champ d'application de l'article 185, paragraphe 2, du CIR correspondent logiquement à ceux de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004 établit lui aussi clairement la distinction entre, d'une part, l'article 185, paragraphe 2, point a), du CIR comme fondement des ajustements primaires positifs (*des prix de transfert*), qui sont également l'objet de l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention, et, d'autre part, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR comme fondement des ajustements corrélatifs négatifs (*des prix de transfert*), lesquels sont l'objet de l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention⁽⁶⁶⁾.
- (77) Ainsi qu'il ressort du considérant (20), l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR prévoit que les bénéfices découlant d'une relation transfrontière entre une société soumise à l'impôt en Belgique (comme Esko-Graphics) et une contrepartie associée étrangère ne peuvent être ajustés que lorsque deux conditions cumulatives sont remplies:
- (a) les bénéfices ajustés doivent concerner des bénéfices qui sont également inclus dans les bénéfices de la contrepartie associée étrangère; et
 - (b) les bénéfices ajustés auraient été comptabilisés par cette contrepartie associée étrangère si la relation intragroupe avait été conforme au principe de pleine concurrence.
- (78) Aux considérants (79) à (93), la Commission expliquera pourquoi elle considère à titre provisoire qu'aucune des deux conditions cumulatives susmentionnées à remplir pour un ajustement corrélatif négatif (*des prix de transfert*) ne l'était en ce qui concerne la réduction d'impôt accordée à Esko-Graphics au moyen des mesures contestées. En conséquence, la Commission conclut à titre provisoire que ces mesures font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Esko-Graphics, avec pour résultat que cette entreprise a été autorisée à exonérer une partie de son bénéfice comptable annuel de l'impôt sur les sociétés en Belgique alors qu'aucune base juridique n'est prévue à cet effet, ce qui constitue dès lors une dérogation à l'imposition normale.

⁽⁶⁵⁾ Cour de cassation belge, 20 février 1997 (Pas., 1997, I, no 100, & RCJB, 2000, p. 525): «*sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable*».

⁽⁶⁶⁾ Voir l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004, p. 11: «*L'ajustement corrélatif "approprié" mentionné au littera b) doit également être établi conformément au principe de pleine concurrence, de sorte que le renvoi au principe de pleine concurrence s'avère nécessaire pour cet ajustement. Sans principe de pleine concurrence il n'y aurait en effet aucune base pour l'établissement d'un ajustement corrélatif. [...] À cette fin on peut mentionner que la référence en projet à un ajustement fait de manière "appropriée" découle directement des dispositions qui sont utilisées en la matière dans un contexte international.*».

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

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

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

- (83) Sans préjudice de la conclusion provisoire figurant au considérant précédent, qui est en soi suffisante pour établir que les mesures contestées appliquent erronément l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Esko-Graphics, la Commission est également parvenue à la conclusion provisoire que les «bénéfices excédentaires» exonérés au titre des mesures contestées ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Esko-Graphics et des contreparties associées étrangères, comme l'exige cette disposition.
- (84) Comme expliqué au considérant (10), la décision anticipée décrit la fixation des prix des transactions intragroupe d'Esko-Graphics avec d'autres sociétés du Groupe. Pour ce faire elle inclut des analyses des prix de transfert s'appuyant sur la MTMN, les autres sociétés du Groupe, qualifiées de «distributeurs à faible risque», étant considérées comme la partie la moins complexe, et partant comme la partie testée à ces transactions. Ces analyses — qui ne relèvent pas de l'objet de la présente décision — permettent de déterminer une rémunération «de routine» pour ces sociétés. La conséquence logique de l'application de la MTMN aux autres sociétés du Groupe dans ces analyses est que tout bénéfice résiduel provenant de ces transactions contrôlées, une fois que ces sociétés ont obtenu une rémunération, revient à Esko-Graphics et est enregistré dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (85) Cette conséquence est non seulement logique, eu égard aux motifs sous-tendant l'application même de la MTMN, mais elle se justifie également d'un point de vue économique. L'entité la plus complexe du fait de ses contributions non courantes (c'est-à-dire uniques et de valeur) bénéficie du rendement excédentaire de ces transactions, mais supporte également le risque d'une perte dans le cas où l'ensemble des transactions considérées ne génère pas de rendement commercial. La notion de «bénéfice résiduel» est spécifique aux transactions et se réfère à la ou aux transactions contrôlées spécifiques considérées qui génèrent ce bénéfice. Le bénéfice résiduel est le bénéfice provenant d'un ensemble de transactions cumulées qui reste après que la partie la moins complexe (en tant que partie testée) a été rémunérée pour ses fonctions de routine par l'application de la MTMN. Par conséquent, étant donné que la MTMN a été choisie pour fixer le prix des transactions intragroupe d'Esko-Graphics et que la décision anticipée ne remet pas en question cette méthode de même que la désignation de cette entité comme «entrepreneur global»⁽⁶⁷⁾, le bénéfice résiduel tiré de ces transactions constitue son bénéfice de pleine concurrence et est enregistré en tant que tel dans sa comptabilité.

⁽⁶⁷⁾ Décision anticipée, point 94.

- (86) Néanmoins, la décision anticipée soutient qu'en raison de «la structure d'entrepreneur global»⁽⁶⁸⁾ mise en place par le Groupe, Esko-Graphics, en tant qu'«entrepreneur global», générera des «bénéfices excédentaires» sous la forme de synergies et d'économies d'échelle⁽⁶⁹⁾. Elle soutient également que «l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR permet d'exonérer le bénéfice de groupements de sociétés à concurrence du montant des synergies dont bénéficie le groupe, dues au fait que la société en question fait partie d'un groupe plus important»⁽⁷⁰⁾. Selon la décision anticipée, cet ajustement doit être déterminé comme la différence entre: i) le bénéfice qu'Esko-Graphics, en tant qu'«entrepreneur global», devrait générer suivant l'approche fondée sur les bénéfices résiduels décrite au considérant (84); et ii) le bénéfice qu'elle devrait générer si elle était indépendante du Groupe auquel elle appartient⁽⁷¹⁾. Pour déterminer ce dernier, la décision anticipée applique la MTMN une deuxième fois, mais cette fois avec Esko-Graphics comme partie testée et sans identifier une quelconque transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi ni une quelconque partie associée qui serait la partie la plus complexe à cette transaction⁽⁷²⁾. C'est cette différence susmentionnée que les mesures contestées exonèrent d'impôt en tant que «bénéfice excédentaire».
- (87) Contrairement à ce que la décision anticipée affirme, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR ne fournit pas de base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui excède un montant fictif correspondant au bénéfice moyen de sociétés ordinaires réputées comparables. Cette disposition codifie le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal belge. Contrairement à ce que la décisions anticipée affirme, ce principe ne consiste pas à faire en sorte que les sociétés appartenant à un groupe multinational obtiennent le même bénéfice ou la même marge bénéficiaire que ceux obtenus par des entités indépendantes considérées comme exerçant des activités comparables dans des circonstances similaires. Le principe de pleine concurrence vise, par essence, à garantir que, lorsque deux entreprises associées sont, dans leurs transactions intragroupe («transactions contrôlées»), liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables (c.-à-d. pour des «transactions comparables sur le marché libre»), il sera procédé à un ajustement des prix des transactions intragroupe pour inclure les bénéfices non réalisés en raison de ces conditions. Les transactions contrôlées font donc l'objet de l'application du principe de pleine concurrence et leur existence est une condition d'une telle application⁽⁷³⁾. Autrement dit, s'il n'y a pas de transaction contrôlée pour laquelle un prix doit être établi, il ne peut jamais y avoir d'ajustement des bénéfices selon le principe de pleine concurrence.
- (88) Cette notion sous-tend également l'article 185, paragraphe 2, du CIR, qui, selon le législateur belge, est calqué sur l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition fait référence à un ajustement approprié des bénéfices «[...] pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques». Cela ne peut se comprendre que comme une référence à une transaction entre ces deux sociétés. Par conséquent, l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR est également conditionnée par le fait que l'ajustement opéré sur les comptes du contribuable doit concerner des bénéfices non conformes au principe de pleine concurrence tirés d'une transaction contrôlée dont le prix est vraisemblablement mal évalué⁽⁷⁴⁾. À l'inverse, les mesures contestées appliquent cette disposition pour réduire la base imposable d'Esko-Graphics, malgré l'absence de transactions intragroupe dont le prix doit être établi ou est établi.
- (89) En ce qui concerne l'affirmation de la décision anticipée selon laquelle les «bénéfices excédentaires» exonérés par les mesures contestées ont leur origine dans des synergies, des économies d'échelle et d'autres éléments liés à l'appartenance à un groupe international, la Commission fait tout d'abord observer que les synergies et les économies d'échelle ne sont ni des transactions ni des actifs incorporels⁽⁷⁵⁾. Dans certaines circonstances, les synergies de groupe peuvent constituer un facteur de comparabilité pouvant donner lieu à un ajustement au titre du principe de

⁽⁶⁸⁾ Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne définissent pas le terme «entrepreneur global». Le paragraphe 9.2 de ces principes introduit le terme «donneur d'ordre» en tant que contrepartie d'une entreprise associée étrangère jouant le rôle de distributeur limité, d'agent, de commissionnaire ou de sous-traitant/façonnier pour le donneur d'ordre mais ces principes ne définissent pas de manière plus précise le terme «donneur d'ordre». D'autres exemples dans lesquels une entité est visée en tant que donneur d'ordre dans le cadre d'une transaction contrôlée figurent aux paragraphes 9.26 et 9.27 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Dans une structure de groupe, il peut être rationnel d'un point de vue économique de répartir les fonctions entre, par exemple, une entité se chargeant des décisions commerciales stratégiques et une autre entité se chargeant des fonctions de production et d'exécution. À cette fin, une telle structure doit être conforme aux conditions du marché afin de respecter le principe de pleine concurrence.

⁽⁶⁹⁾ Décision anticipée, point 78.

⁽⁷⁰⁾ Décision anticipée, point 80.

⁽⁷¹⁾ Décision anticipée, point 82.3.

⁽⁷²⁾ Décision anticipée, points 83 à 89.

⁽⁷³⁾ L'importance donnée, dans la fixation des prix de transfert, aux prix des transactions intragroupe ressort clairement du paragraphe 1.6 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée «analyse de comparabilité», est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.» Cet élément central de la fixation des prix des transactions intragroupe est réaffirmé au paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010: «L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. [...]».

⁽⁷⁴⁾ La nature transactionnelle du principe de pleine concurrence est mise en évidence dans le texte des paragraphes 1.36 et 1.42 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995.

⁽⁷⁵⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphe 6.30.

pleine concurrence. Un tel ajustement peut être acceptable pour autant que des avantages synergiques soient correctement identifiés et quantifiés. La manière appropriée de traiter les bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle au titre du principe de pleine concurrence consiste i) à s'assurer que de tels effets synergiques existent ⁽⁷⁶⁾, ii) à identifier les sociétés du groupe qui ont entrepris des actions concertées et délibérées qui contribuent à la création des bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle; iii) à quantifier la contribution relative de chacune de ces sociétés du groupe et à identifier les transactions contrôlées entre ces sociétés; et iv) à ajuster les prix de ces transactions contrôlées afin que l'augmentation des bénéfices de chaque société du groupe reflète la contribution de la société du groupe aux avantages synergiques globaux ⁽⁷⁷⁾.

- (90) Rien de tout cela n'est fait dans la décision anticipée ⁽⁷⁸⁾. Celle-ci suppose simplement que ces avantages ou gains se matérialiseront à la suite de la réorganisation d'entreprise prévue, sans déterminer clairement dans quelle mesure cette réorganisation augmenterait effectivement la rentabilité du Groupe, quelles actions concertées et délibérées seraient responsables de cette augmentation et quelles sont les transactions contrôlées dont les prix devraient être ajustés en conséquence ⁽⁷⁹⁾. La décision anticipée accepte que le bénéfice généré par Esko-Graphics, qui lui est initialement attribué à la suite de transactions intragroupe de pleine concurrence et qui est enregistré dans ses comptes annuels, soit réduit pour être aligné sur le bénéfice hypothétique que l'entreprise aurait généré si elle était indépendante du Groupe.
- (91) Enfin, la Commission fait observer que le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010 ne peut être invoqué pour justifier une exonération des «bénéfices excédentaires», comme cela est fait dans la décision anticipée ⁽⁸⁰⁾. Ce paragraphe fait état de la difficulté d'attribuer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle aux entités distinctes d'un groupe multinational et de l'absence de consensus à ce sujet. Il ne recommande en aucun cas que le bénéfice de pleine concurrence d'une entité d'un groupe multinational exclue de la base imposable d'une société du groupe les bénéfices résultant de synergies et d'économies d'échelle, sans qu'ils soient (ré)attribués à une autre juridiction fiscale où ils devraient être imposés. Ce paragraphe sous-entend que les bénéfices tirés de synergies, dans le cas exceptionnel où de telles synergies peuvent être établies, devraient être attribués à la juridiction où ils sont générés ⁽⁸¹⁾.
- (92) En tout état de cause, même si la réorganisation prévue devait engendrer des bénéfices tirés de synergies ou d'économies d'échelle et même si les actions concertées et délibérées, les sociétés du groupe qui exécutent ces actions et les transactions contrôlées entre ces parties du groupe avaient été correctement identifiées (ce qui n'est pas le cas), la décision anticipée semble indiquer que ces bénéfices devraient être (ré)attribués à Esko-Graphics. Plus précisément, la décision anticipée décrit en termes généraux «les synergies donnant lieu à des bénéfices excédentaires au niveau d'Esko-Graphics, à la suite de la centralisation en Belgique des activités non-EMEA de l'UO Logiciels» ⁽⁸²⁾. Cela indique que toute rentabilité supplémentaire engendrée par la réorganisation du Groupe découle des contributions d'Esko-Graphics en Belgique et a donc été enregistrée à juste titre dans ses comptes annuels en tant que bénéfice de pleine concurrence.
- (93) Par conséquent et sans préjudice de la conclusion énoncée au considérant (82), la Commission conclut à titre provisoire que l'ajustement négatif opéré par les mesures contestées au niveau du bénéfice comptable d'Esko-Graphics pour parvenir à son bénéfice imposable annuel constitue une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR et n'a dès lors aucune base juridique dans le droit fiscal belge.
- (c) *L'application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Esko-Graphics entraîne une discrimination entre entreprises comparables.*
- (94) Pour établir la sélectivité dans les cas où la présomption invoquée au considérant (65) ne s'opère pas, il doit être démontré qu'une mesure constitue une discrimination en faveur d'une ou de plusieurs entreprises par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon la jurisprudence, l'analyse de comparabilité aux fins de l'établissement de la sélectivité dépend de l'objectif du système de référence en vertu duquel la mesure a été adoptée ⁽⁸³⁾.

⁽⁷⁶⁾ Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, paragraphes 1.157 et 1.163.

⁽⁷⁷⁾ Voir, à cet égard, les paragraphes 1.161 et 1.164 à 1.173 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017.

⁽⁷⁸⁾ En ce qui concerne les restructurations d'entreprises telles que celle en question en l'espèce, les principes de l'OCDE contiennent des règles détaillées sur la manière de traiter la réaffectation des risques et des bénéfices potentiels, les actifs (y compris les actifs incorporels) et les indemnités en cas de résiliation et de renégociation substantielle. Il s'avère qu'aucune de ces règles n'a été suivie ou invoquée dans la décision anticipée.

⁽⁷⁹⁾ Bien que la décision anticipée contienne une énumération des synergies prévues, supposées générer des «bénéfices excédentaires», aucune tentative n'est faite pour étayer le fait que lesdites synergies se concrétiseront bien du fait de l'application de la structure d'«entrepreneur global».

⁽⁸⁰⁾ Décision anticipée, point 98.

⁽⁸¹⁾ Ce point est précisé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 [voir le considérant (89)].

⁽⁸²⁾ Décision anticipée, section III.2 et point 78.

⁽⁸³⁾ Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 75; les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, point 54, et l'affaire C-374/17, A Brauerei, EU:C:2018:1024, points 33, 36 et 38.

- (95) Au considérant (73), la Commission a conclu à titre provisoire que le système de référence à l'aune duquel les mesures contestées devaient être évaluées est le système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. L'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique, tel qu'énoncé à l'article 185, paragraphe 1, du CIR, est d'imposer les sociétés soumises à l'impôt sur le montant total de leur bénéfice. Comme expliqué plus en détail au considérant (74), pour déterminer le bénéfice imposable total de la société soumise à l'impôt, il est tenu compte — comme point de départ et nonobstant d'éventuels ajustements positifs ou négatifs ultérieurs prévus par la législation fiscale — du bénéfice total enregistré dans la comptabilité du contribuable.
- (96) Aux considérants (79) à (93), la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Esko-Graphics, ce qui a pour effet que cette entreprise se voit accorder une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge. Les mesures contestées constituent donc une dérogation aux règles générales relatives à l'établissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés d'une entreprise soumise à l'impôt, et partant de l'impôt sur le revenu des sociétés qu'elle doit acquitter au titre du système de l'impôt sur les sociétés en Belgique. En octroyant à Esko-Graphics une réduction de sa base imposable pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à toutes les autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique, qui ne peuvent pas réduire leurs bénéfices comptables pour établir leurs bénéfices imposables sans disposition explicite en droit fiscal et qui sont donc imposées, comme point de départ et nonobstant les ajustements généraux prévus par la loi, sur le bénéfice total enregistré dans leurs comptes annuels.

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

- (97) Sans préjudice des conclusions provisoires figurant au considérant (67) et au considérant précédent, la Commission estime également, par un autre raisonnement subsidiaire, que les mesures contestées favorisent Esko-Graphics de manière sélective, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste au considérant (87).
- (98) En effet, en permettant à Esko-Graphics d'exonérer d'impôt une partie de son bénéfice comptable, au motif que ce bénéfice serait attribuable à des synergies ou à des économies d'échelle, les mesures contestées favorisent cette entreprise par rapport à d'autres sociétés soumises à l'impôt en Belgique qui ne sont pas admissibles au bénéfice de cet ajustement négatif, même si elles peuvent également générer ce que la Belgique considère comme des «bénéfices excédentaires».
- (99) Premièrement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Esko-Graphics de manière sélective par rapport aux sociétés soumises à l'impôt en Belgique faisant partie d'un groupe multinational qui n'obtiennent pas ou ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires»⁽⁸⁴⁾. Ces entreprises, qui peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, sont imposées par défaut sur ces bénéfices, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (100) Deuxièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Esko-Graphics de manière sélective par rapport aux entités faisant partie d'un groupe national de sociétés. Ces entités peuvent également générer des bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, mais ne sont pas admissibles au bénéfice d'une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.
- (101) Troisièmement, la Commission considère à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Esko-Graphics de manière sélective par rapport à des entités indépendantes. Ces entités sont imposées en prenant comme point de départ le bénéfice enregistré dans leur comptabilité, lequel reflète en outre les prix du marché. Les mesures contestées, en revanche, ramènent le bénéfice imposable d'Esko-Graphics à un niveau inférieur à celui de son bénéfice de pleine concurrence enregistré dans ses comptes annuels, comme expliqué au considérant (85). En outre, des entités indépendantes peuvent obtenir des bénéfices similaires en mettant en commun des activités, soit en interne, soit avec d'autres entités indépendantes, afin d'obtenir de meilleurs prix ou des conditions plus favorables sur le marché, ce qui leur permet de réaliser des synergies et des économies de coûts similaires à celles obtenues par un groupe multinational. Pourtant, ces sociétés ne peuvent pas obtenir de décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», étant donné que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR s'applique exclusivement aux entités

⁽⁸⁴⁾ Cela concerne, par exemple, les sociétés soumises à l'impôt en Belgique appartenant à un groupe multinational qui exercent leurs activités dans le cadre de modèles d'entreprise existants en Belgique. Ainsi qu'il ressort de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR, l'ajustement prévu par cette disposition ne peut être accordé qu'au moyen d'une décision anticipée. Conformément aux articles 20 et 22 de la loi du 24 décembre 2002, une décision anticipée ne peut être accordée que pour une situation ou une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Ainsi, pour demander une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires», un contribuable doit présenter à l'administration fiscale belge une «situation nouvelle», telle que la fusion ou la restructuration d'activités de production, la construction de nouvelles installations, l'augmentation de la capacité de production des installations existantes ou l'internalisation des activités de fourniture.

faisant partie d'un groupe multinational. En conséquence, ces entreprises sont imposées par défaut sur leurs bénéfices tirés de synergies et d'économies d'échelle, qui font partie de leur bénéfice total au sens de l'article 185, paragraphe 1, du CIR.

- (102) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées favorisent Esko-Graphics de manière sélective par rapport à chacun des trois types d'entreprises comparables susmentionnés, même si l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR pouvait être considéré comme constituant une base juridique permettant d'exonérer d'impôt le bénéfice comptabilisé par une entité d'un groupe multinational qui dépasse un bénéfice fictif égal au bénéfice moyen d'entreprises ordinaires réputées comparables, ce que la Commission conteste.

4.5.4. *Justification objective*

- (103) Une mesure qui crée une exception à l'application d'une règle générale peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. À cet égard, il y a lieu d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un système de référence particulier qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de ces objectifs⁽⁸⁵⁾. Il est également nécessaire de veiller à ce que la mesure soit proportionnée et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur⁽⁸⁶⁾.
- (104) La Commission considère à titre provisoire qu'il n'est pas possible de justifier objectivement une application erronée de la loi, car une telle application ne peut en aucun cas résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence. Étant donné que les mesures contestées font une application erronée de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR en faveur d'Esko-Graphics, en conséquence de quoi cette entreprise se voit accorder une réduction d'impôt pour laquelle il n'existe pas de base juridique dans le droit fiscal belge, la Commission considère à titre provisoire que le caractère a priori sélectif de ces mesures ne saurait être objectivement justifié.
- (105) Sans préjudice de cette conclusion provisoire, la Commission n'accepte pas non plus, à ce stade, l'affirmation de la Belgique selon laquelle les mesures contestées sont justifiées par l'objectif consistant à éviter la double imposition. La double imposition désigne des situations dans lesquelles un revenu est imposé deux fois dans le chef du même contribuable (double imposition juridique) ou de deux contribuables différents (double imposition économique). La nécessité d'éviter la double imposition peut justifier une dérogation aux règles générales de l'impôt sur les sociétés⁽⁸⁷⁾. Rien n'indique toutefois que les mesures contestées servent effectivement cet objectif, en contradiction avec une application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR.
- (106) Premièrement, comme expliqué aux considérants (79) à (82), les réponses fournies par le ministre des finances sur lesquelles la décision anticipée repose permettent d'opérer un ajustement négatif sur une partie du bénéfice comptable d'Esko-Graphics qui n'est pas incluse dans la base imposable d'une entité associée étrangère du Groupe dans une autre juridiction fiscale. L'absence de toute obligation de démontrer l'inclusion du même bénéfice dans la base imposable des deux sociétés associées (l'une à l'étranger, l'autre en Belgique) est un élément important qui distingue les décisions anticipées relatives aux «bénéfices excédentaires» des décisions anticipées en matière de prix de transfert autorisant un ajustement corrélatif négatif des prix de transfert au titre de l'application correcte de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR. Pour ce dernier type de décisions anticipées, l'ajustement négatif répond à une situation dans laquelle le bénéfice comptabilisé en Belgique et exonéré d'impôt a également été inclus dans le bénéfice imposable d'une entité associée du groupe dans une autre juridiction fiscale, soit parce qu'il a été déclaré dans la déclaration fiscale (le cas échéant, corrigée) par cette entité, soit — de manière plus probable — parce qu'un ajustement positif primaire a été effectué par une administration fiscale étrangère sur le bénéfice imposable de cette entité étrangère associée. La décision anticipée ne vérifie pas, ni ne juge nécessaire de vérifier si les «bénéfices excédentaires» exonérés sont également inclus dans la base imposable d'une société étrangère associée.
- (107) Deuxièmement, les «bénéfices excédentaires» exonérés ne semblent pas susceptibles, par leur nature même, d'être inclus dans les bénéfices d'une autre société associée du Groupe. En effet, ainsi qu'il est expliqué aux considérants (83) à (93), ils ne découlent pas de transactions non conformes au principe de pleine concurrence entre Esko-Graphics et des contreparties associées étrangères. Ils font partie des bénéfices que cette entreprise a réellement générés, qui lui ont été initialement attribués et qui ont été enregistrés dans sa comptabilité. Ces bénéfices ne peuvent donc jamais être également enregistrés dans les comptes d'une contrepartie associée étrangère. De plus, la Commission considère que ces bénéfices ne peuvent jamais être inclus dans les bénéfices imposables d'une telle contrepartie à la suite d'un ajustement primaire (positif) des prix de transfert à l'étranger, compte tenu de l'absence de transaction contrôlée identifiée. En conséquence, aucune situation de double imposition ne pourrait jamais se produire en lien avec ce que la Belgique estime être des «bénéfices excédentaires».
- (108) Par conséquent, les mesures contestées ne peuvent être considérées comme visant des situations de double imposition réelle ou même potentielle. La Belgique n'a pas non plus présenté d'autre justification à la dérogation à laquelle les mesures contestées donnent lieu.

⁽⁸⁵⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 48 et la jurisprudence citée.

⁽⁸⁶⁾ Affaires jointes C-78/08 à 80/08, Paint Graphos, EU:C:2011:550, points 73 et 75.

⁽⁸⁷⁾ Affaire C-374/17, A Braueri, EU:C:2018:1024, point 52.

(109) Par conséquent, la Commission conclut provisoirement que la réduction fiscale accordée par les mesures contestées ne découle pas directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence et ne résulte pas des mécanismes inhérents à ce système qui sont nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. La discrimination à laquelle ces mesures donnent lieu ne saurait donc être objectivement justifiée.

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

(110) Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission conclut à titre provisoire que les mesures contestées confèrent une aide d'État à Esko-Graphics sous la forme d'une exonération fiscale.

(111) Aux fins de l'application des règles relatives aux aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Comme la Cour de justice l'a affirmé précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales»⁽⁸⁸⁾. 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⁽⁸⁹⁾.

(112) En l'espèce, Esko-Graphics fait partie du Groupe. En outre, la décision anticipée affirme que c'est le Groupe qui a décidé de mettre en place une structure d'«entrepreneur global», avec Esko-Graphics en tant qu'«entrepreneur global», en conséquence de quoi cette entreprise a pu obtenir une décision anticipée relative aux «bénéfices excédentaires» lui permettant d'exonérer de l'impôt sur les sociétés dû en Belgique, sans base juridique pour le faire, une partie de son bénéfice comptable.

(113) Par conséquent, bien que le Groupe soit organisé en différentes personnalités juridiques, les sociétés faisant partie du Groupe doivent être provisoirement considérées comme une entreprise unique bénéficiant des mesures contestées⁽⁹⁰⁾. Dès lors, la Commission considère à titre provisoire que le groupe Esko, en plus d'Esko-Graphics, a bénéficié d'une aide d'État du fait des mesures contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.7. Illégalité de l'aide

(114) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres doivent notifier préalablement à la Commission tout projet d'aide nouvelle, en temps utile pour lui permettre de se faire une opinion sur la question de savoir s'il s'agit ou non d'une aide d'État et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une aide d'État illégale ou compatible avec le marché intérieur (obligation de notification)⁽⁹¹⁾. Il dispose en outre que les aides nouvelles soumises à l'obligation de notification ne doivent pas être mises à exécution avant que la Commission ait pris, ou soit réputée avoir pris, une décision les autorisant (obligation de suspension)⁽⁹²⁾. L'article 1er, point f), du règlement 2015/1589 définit une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE comme une «aide illégale».

(115) Étant donné que la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées donnent lieu à une aide d'État, elle peut également conclure provisoirement que cette aide est illégale par nature, étant donné que les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission avant leur mise à exécution.

4.8. Compatibilité avec le marché intérieur

(116) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE⁽⁹³⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE⁽⁹⁴⁾. La charge de la preuve de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE incombe à l'État membre qui octroie cette aide⁽⁹⁵⁾.

⁽⁸⁸⁾ Affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.

⁽⁸⁹⁾ Affaire C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.

⁽⁹⁰⁾ Voir, par analogie, l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11: «Il résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment ensemble un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges [...]».

⁽⁹¹⁾ Règlement 2015/1589, article 2.

⁽⁹²⁾ Article 108, paragraphe 3, du TFUE; règlement 2015/1589, article 3.

⁽⁹³⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽⁹⁴⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽⁹⁵⁾ Affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

- (117) La Belgique n'a invoqué aucun motif de compatibilité pour l'aide d'État accordée à Esko-Graphics et au Groupe dans son ensemble dans le cadre des mesures contestées, et la Commission n'est pas non plus en mesure d'en relever un seul.
- (118) La Commission note en particulier que, puisque le traitement fiscal accordé au moyen des mesures contestées semble entraîner une réduction des charges normalement supportées par l'entreprise concernée dans le cadre de ses activités, cette réduction devrait être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence, de telles aides ne sauraient normalement être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, ne sont pas dégressives et ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question ⁽⁹⁶⁾.

5. CONCLUSION

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

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

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

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

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

⁽⁹⁶⁾ Affaire T-308/11, Eurallumina/Commission, EU:T:2014:894, points 85 et 86.

TEKST PISMA W JĘZYKU NIDERLANDZKIM

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

1. PROCEDURE

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

2. FEITELIJKE EN JURIDISCHE ACHTERGROND

2.1. Begunstigden van de omstreden maatregelen

- (5) Esko-Graphics maakt deel uit van de Esko Group (hierna "de Groep" genoemd), een wereldwijde groep met hoofdzetel in Gent (België). De Groep biedt oplossingen voor verpakkingen, afwerking van etiketten en tekens, handelsdrukkerij en professionele uitgeverijen. In 2012 telde de Groep wereldwijd ruim 1 200 werknemers. Vanaf juni 2013 had de Groep 323 werknemers in België, van wie er 186 werkzaam waren bij Esko-Graphics. De Groep heeft productie- en R&D-faciliteiten in vijf Europese landen, China en de Verenigde Staten⁽³⁾.
- (6) De Groep oefent zijn Belgische activiteiten uit door middel van vijf verschillende rechtspersonen, waarvan Esko-Graphics de belangrijkste entiteit is, die verantwoordelijk is voor de vermarkting van de producten van de Groep in Europa, het Midden-Oosten en Afrika (hierna "de EMEA-regio" genoemd)⁽⁴⁾.

2.2. De omstreden maatregelen

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

— Op 28 januari 2014 heeft Esko-Graphics een rulling inzake "overwinst" verkregen met betrekking tot een interne reorganisatie, die de periode van vijf jaar van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2016 bestrijkt ("de rulling")⁽⁵⁾. In de rulling heeft de Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen ("de Rulingcommissie") beslist dat Esko-Graphics [70-75] % van de uit zijn software-distributieactiviteiten in de niet-EMEA regio behaalde nettowinst vóór belastingen (net profit before taxes, afgekort NPBT) op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ("WIB 92") in België van de vennootschapsbelasting mocht vrijstellen als "overwinst" (ook "excess profit", "excessieve winst(en)" of "meerwinst(en)" genoemd).

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

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

(3) In maart 2011 is de Esko Group overgenomen door Danaher, een gediversifieerde technologiegroep gevestigd in de Verenigde Staten.

(4) Alle gegevens komen uit de rulling, zoals gedefinieerd in punt (7).

(5) Voorafgaande beslissing 2013.579 van 28 januari 2014, gericht aan KPMG ten behoeve van Esko-Graphics.

2.2.1. De verrichting waarvoor de ruling werd aangevraagd

- (8) De ruling beschrijft het voornemen van de Groep om de software business unit (hierna “Software BU” genoemd) verder te centraliseren binnen één principaal eenheid, namelijk Esko-Graphics. Het opzet is dat Esko-Graphics niet alleen zal optreden als principaal (“global entrepreneur”) van de Software BU voor de EMEA-regio, maar ook voor de niet-EMEA regio⁽⁶⁾. Om dit voornemen te verwezenlijken, zouden verschillende functies met hoge toegevoegde waarde in de Software BU (klantenrelaties onderhouden, verkoop genereren en plannen, bestellingen controleren, inclusief technische goedkeuring, kredietwaardigheid enz.)⁽⁷⁾, die voordien werden uitgeoefend door de regionale principalen, na de herstructurering onder de leiding komen van Esko-Graphics. Voorts zullen de belangrijkste bedrijfsrisico's die voordien door de regionale principalen werden gedragen, met name het marktrisico, het prijsrisico en het leveranciersrisico⁽⁸⁾, aan Esko-Graphics worden overgedragen. De vroegere regionale principalen zullen optreden als regionale distributeurs met beperkt risicoprofiel en in hun regio de door Esko-Graphics verkochte software distribueren⁽⁹⁾. De herstructurering zal geen rechtstreeks effect hebben op intellectuele eigendom en de organisatie van R&D-activiteiten.
- (9) De ruling geeft een gedetailleerd overzicht van de toekomstige investeringen en de personeelsuitbreiding die Esko-Graphics wil implementeren “[t]eneinde de toepassing van het “excess profit” ruling regime op de huidige herstructurering te staven⁽¹⁰⁾”. Vervolgens wordt een overzicht gegeven van de synergieën die volgens Esko-Graphics tot overwinst zullen leiden op het niveau van de onderneming als gevolg van de centralisering van de niet-EMEA Software BU-activiteiten in België gezien “het belang van synergieën in de context van “excess profit” rulings⁽¹¹⁾”. Volgens dit overzicht kan Esko-Graphics rekenen op de volgende voordelen als gevolg van de voorgenomen herstructurering: een bundeling van middelen, aangezien de softwareoplossingen in de vijf regio's zeer gelijkaardig zijn en gelijkaardige inspanningen vergen op het vlak van distributiediensten; schaalvoordelen, die het bedrijf kan behalen dankzij zijn wereldwijde aanwezigheid; een gecentraliseerd ontwerp van marketingmateriaal, hetgeen leidt tot lagere kosten en resultaten van hoge kwaliteit dankzij betere marktkennis; een nauwkeurigere budgettering, als gevolg van de centralisering van de activiteiten van Software BU; controle over het bedrijfsmodel en de knowhow in de Amerikaanse en Aziatische markten; aankoopvoordelen in het kader van de onderhandelingen over de licentieovereenkomst dankzij grotere aankoophoeveelheden; en de aanwezigheid van alle Software BU-activiteiten in hetzelfde territorium (België).

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

- (10) De ruling beschrijft de prijsstelling van intragroepstransacties tussen Esko-Graphics als “global entrepreneur” en de regionale distributeurs met beperkt risicoprofiel die actief zijn in de niet-EMEA regio na de herstructurering. De ruling beschrijft met name het volgende:
- het feit dat Esko-Graphics in het “global entrepreneur”-model verantwoordelijk is voor de belangrijkste functies en de meeste risico's draagt voor de Software BU met betrekking tot de niet-EMEA regio, terwijl de regionale distributie-entiteiten van de Groep routinefuncties uitoefenen ten behoeve van Esko-Graphics;
 - het gebruik van de Transactional Net Margin Method (“TNMM”) voor de vergoeding van de transacties tussen Esko-Graphics en de regionale distributie-entiteiten, waarbij die entiteiten voor de toepassing van de TNMM worden beschouwd als de “geteste” partij, d.w.z. de minst complexe partij. Het resultaat van die TNMM is dat een vergoeding van de regionale distributie-entiteiten zakelijk wordt geacht indien deze entiteiten een operationele marge van [4,5-5] % behalen (d.w.z. hun operationele winst zou gelijk moeten zijn aan [4,5-5] % van de omzet/inkomsten)⁽¹²⁾.
- (11) De ruling stelt dat de centralisering van de niet-EMEA Software BU-activiteiten in België zal leiden tot synergie-effecten en andere schaalvoordelen waarvan de Groep als geheel zal profiteren⁽¹³⁾. Voorts wordt betoogd dat “deze synergieën te verklaren [zijn] vanuit het feit dat Esko-Graphics deel uitmaakt van een multinationale groep, en dat de winsten die uit deze synergieën voortvloeien derhalve moeten worden beschouwd als “excess profit”⁽¹⁴⁾”.
- (12) De ruling stelt vervolgens dat de bovengenoemde “overwinst”, d.w.z. de winst die kan worden toegerekend aan synergie-effecten en schaalvoordelen, kan worden vastgesteld als het verschil tussen⁽¹⁵⁾:
- (i) de winst die Esko-Graphics uit zijn niet-EMEA activiteiten zal genereren en in zijn jaarrekening zal opnemen, en
 - (ii) een zogenaamde “aangepaste” zakelijke winst uit zijn niet-EMEA activiteiten voor de “global entrepreneur”-functies van Esko-Graphics.

⁽⁶⁾ Ruling, paragraaf 21.

⁽⁷⁾ Ruling, paragraaf 36.

⁽⁸⁾ Ruling, paragraaf 43.

⁽⁹⁾ Ruling, paragraaf 40.

⁽¹⁰⁾ Ruling, paragrafen 47 tot en met 77.

⁽¹¹⁾ Ruling, paragrafen 78 en 79.

⁽¹²⁾ Ruling, paragraaf 45. Het is niet duidelijk in de ruling hoe de operationele marge van [4,5-5] % is bepaald. In voetnoot 6 van de ruling valt te lezen dat: “de rilingaanvraag er geenszins toe strekt zekerheid te verkrijgen over de marktconformiteit van de aan de [distributeurs met beperkt risicoprofiel] toegewezen vergoedingen.”

⁽¹³⁾ Ruling, paragraaf 78.

⁽¹⁴⁾ Ruling, paragraaf 79.

⁽¹⁵⁾ Ruling, paragraaf 82.3. Zie ook figuur 0-9 van de ruling.

Het bedrag onder i) vertegenwoordigt de residuele winst van Esko-Graphics, d.w.z. de totale omzet uit zijn niet-EMEA activiteiten inclusief de omzet uit arm's length transacties met verbonden regionale distributie-entiteiten, waarop de eigen operationele kosten van Esko-Graphics met betrekking tot niet-EMEA in mindering zijn gebracht. Het bedrag onder ii) wordt bepaald op grond van een benchmarkstudie, als gevolg waarvan de vermeende "aangepaste" zakelijke winst van Esko-Graphics uit zijn niet-EMEA activiteiten wordt gebenchmarkt op een nettowinstmarge van [5,5-6] % (d.w.z. zijn nettowinst zou gelijk moeten zijn aan [5,5-6] % van de omzet/inkomsten) ⁽¹⁶⁾.

- (13) Op basis van de gebudgetteerde cijfers voor de Groep over de jaren 2012 tot en met 2016 wordt in de ruling bepaald dat de jaarlijkse "overwinst" die Esko-Graphics mag vrijstellen, [70-75] % bedraagt van zijn in die jaren uit niet-EMEA regio's behaalde NPBT ⁽¹⁷⁾.
- (14) De ruling rechtvaardigt de vrijstelling van "overwinst" onder verwijzing naar paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 ⁽¹⁸⁾. Vervolgens verwijst hij naar artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 en het antwoord van de Belgische minister van Financiën van 13 april 2005 dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke verbonden buitenlandse vennootschap de "overwinst" in de vennootschapsbelastinggrondslag moet worden opgenomen ⁽¹⁹⁾.
- (15) De ruling verklaart dat Esko-Graphics een bedrag gelijk aan [70-75] % van zijn jaarlijkse NPBT met betrekking tot niet-EMEA activiteiten voor een periode van vijf jaar in België van de vennootschapsbelasting mag vrijstellen, met de mogelijkheid van verlenging voor een additionele periode van vijf jaar ⁽²⁰⁾. Dit percentage moet worden geëvalueerd en zo nodig worden aangepast na een periode van drie jaar ⁽²¹⁾.

2.3. Het relevante wet- en regelgevingskader

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

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

⁽¹⁶⁾ Ruling, paragraaf 95.3.

⁽¹⁷⁾ Ruling, paragrafen 88 en 102.

⁽¹⁸⁾ Ruling, paragraaf 98.

⁽¹⁹⁾ Ruling, paragrafen 99 tot en met 101.

⁽²⁰⁾ Ruling, paragrafen 109 en 112.

⁽²¹⁾ Ruling, paragraaf 111.

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

- (20) Bij de wet van 21 juni 2004 ⁽²²⁾ heeft België nieuwe belastingregels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die verbonden zijn in een multinationale groep. Met name werd in artikel 185 WIB 92 een tweede paragraaf ingevoegd om ten behoeve van verrekenprijzen het internationaal aanvaarde zakelijkheidsbeginsel (arm's length-beginsel) in de Belgische belastingwetgeving om te zetten. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 luidt als volgt:
- “[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:
- a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;
- b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.

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

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

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

- (24) De memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 (“de memorie van toelichting”) geeft aanwijzingen met betrekking tot het doel en de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 ⁽²³⁾. Volgens de memorie van toelichting is artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 “gebaseerd op de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen” ⁽²⁴⁾. Voorts wordt in de memorie van toelichting verklaard dat “[m]et de voorgestelde bepaling de Belgische wetgeving nauw aan[sluit] bij de internationaal aanvaarde norm” ⁽²⁵⁾. In de toelichting wordt ook gewezen op de sterke band tussen boekhoudwetgeving en belastingwetgeving, waardoor voor een afwijking van de boekhoudwetgeving om fiscale redenen een uitdrukkelijke rechtsgrondslag is vereist ⁽²⁶⁾. Daarom werd het noodzakelijk geacht om het zakelijkheidsbeginsel in het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op te nemen om verrekenprijsaanpassingen mogelijk te maken die op grond van internationaal overeengekomen normen zijn vereist, maar die afwijken van de boekhoudwetgeving. Dit betreft zowel

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

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

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

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

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

primaire (opwaartse) aanpassingen ten nadele van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 en de correlatieve (neerwaartse) aanpassingen in het voordeel van de belastingplichtige op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.

- (25) Wat de correlatieve aanpassing uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat die bepaling bedoeld is om een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen. Voorts wordt bevestigd dat België een correlatieve (neerwaartse) aanpassing slechts zal toestaan voor zover de Rulingcommissie van oordeel is dat de primaire aanpassing, wat het principe en het bedrag ervan betreft, gerechtvaardigd is.
- (26) Verder bevat de memorie van toelichting ook aanwijzingen met betrekking tot de vraag wat als “multinationale groep van verbonden ondernemingen” geldt en de taak van de Rulingcommissie. Met name wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat de Rulingcommissie moet instemmen met de gebruikte methodiek en de uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa moet vaststellen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de belastbare grondslag.

2.3.1.3. De administratieve circulaire van 4 juli 2006

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

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

- (30) In antwoord op een parlementaire vraag in 2005⁽²⁹⁾ heeft de toenmalige Belgische minister van Financiën bevestigd dat het deel van de geboekte winst van een Belgische entiteit van een multinationale groep dat de zakelijke winst overstijgt, in België onbelast moet blijven en dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten die “overwinst” in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.
- (31) Een parlementaire vraag in 2007 betreffende rulings en internationale belastingontwijking⁽³⁰⁾ wijst op het verband tussen de punten a) en b) van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 en de overeenkomstige leden 1 en 2 van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Het Kamerlid dat de vraag had ingediend, merkte op dat de meeste dubbelbelastingverdragen die België had gesloten, alleen een bepaling bevatten inzake opwaartse verrekenprijsaanpassingen. In de verdragen die wel een bepaling bevatten over correlatieve (neerwaartse) verrekenprijsaanpassingen, is de correlatieve winstaanpassing door België echter steeds een reactie op een primaire aanpassing in de andere overeenkomstsluitende staat. Het Kamerlid tekende voorts aan dat weinig belastingplichtigen een voorafgaande beslissing zullen aanvragen waarin wordt verzocht om een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing op grond van artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92, ook al geldt het vereiste van een voorafgaande beslissing wettelijk gezien ook voor die aanpassingen. Ten slotte stelde het Kamerlid de vraag of België een eenzijdige correlatieve (neerwaartse) aanpassing door België afhankelijk zou stellen van de voorwaarde dat het betrokken derde land zijn primaire (opwaartse) aanpassing in overeenstemming brengt met de Belgische correlatieve (neerwaartse) aanpassing of — minimaal — daarvan in kennis wordt gesteld.

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

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

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

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

- (32) De toenmalige minister van Financiën antwoordde dat tot dan toe inderdaad alleen verzoeken om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing waren ontvangen. Voorts verklaarde de minister dat het niet de taak van België is om te bepalen aan welk land “overwinst” moet worden toegewezen en dat het daarom niet mogelijk is om te bepalen met welk land de informatie over een Belgische neerwaartse aanpassing dient te worden uitgewisseld.
- (33) In januari 2015 werden, na berichten in de pers over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, opnieuw diverse parlementaire vragen aan de minister van Financiën gesteld over (het gebrek aan) inlichtingenuitwisseling tussen belastingdiensten, de promotie van de “vrijstelling van overwinst” onder de slogan “Only in Belgium” en de kansen die multinationals van België krijgen om hun vennootschapsbelasting te drukken via fiscale rulings⁽³¹⁾. De minister van Financiën herhaalde dat in rulings betreffende “overwinst” de Rulingcommissie gewoon het zakelijkheidsbeginsel toepast en hij bevestigde het antwoord dat de minister van Financiën in 2007 had gegeven met betrekking tot uitwisseling van inlichtingen.

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

- (34) De wet van 24 december 2002 biedt het Ministerie van Financiën de mogelijkheid om zich via een fiscale ruling uit te spreken over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten⁽³²⁾.
- (35) In artikel 20 van die wet wordt de voorafgaande beslissing in fiscale zaken gedefinieerd en wordt het beginsel geformuleerd dat een voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van de verschuldigde belasting tot gevolg mag hebben:

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

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

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

2.3.2. OESO-richtsnoeren inzake verrekenprijzen

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

- (38) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (“OESO”) biedt haar lidstaten leidraden voor belastingheffing. De leidraad van de OESO inzake verrekenprijzen is te vinden in het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar en in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (“OESO-richtlijnen Verrekenprijzen”)⁽³⁴⁾, beide niet-bindende rechtsinstrumenten.
- (39) Gezien het niet-bindende karakter van die instrumenten worden belastingdiensten van de OESO-lidstaten alleen aangemoedigd om het Modelbelastingverdrag, het bijbehorende commentaar en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen te volgen. Beide instrumenten dienen echter als ijkpunt en oefenen een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijken van OESO-lidstaten (en zelfs van niet-lidstaten). Bovendien hebben die instrumenten in talrijke OESO-lidstaten kracht van wet gekregen of dienen ze als referentie voor de uitlegging van dubbelbelastingverdragen en nationale belastingwetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit uit het Modelbelastingverdrag en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen citeert, doet zij dit omdat die instrumenten de vrucht zijn van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen aan te pakken.

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

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

⁽³³⁾ Zie voetnoot 22.

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

- (40) Het OESO-modelbelastingverdrag en het bijbehorende commentaar geven houvast bij de uitlegging van dubbelbelastingverdragen. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven belastingdiensten en multinationale ondernemingen houvast bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor het bepalen van verrekenprijzen. Verrekenprijzen betreffen prijzen die in rekening worden gebracht voor zakelijke transacties tussen verschillende entiteiten van dezelfde ondernemingsgroep (verbonden transacties). De verhouding tussen leden van een multinationale groep kan de groepsleden de mogelijkheid bieden om bijzondere voorwaarden vast te stellen voor hun interne groepsverhoudingen, die van invloed zijn op verrekenprijzen (en dus op de belastbare inkomsten) en die verschillen van die welke zouden zijn vastgesteld indien de groepsleden als onafhankelijke ondernemingen hadden gehandeld⁽³⁵⁾. Dit maakt het mogelijk winst te verschuiven van één belastingjurisdictie naar een andere en geeft daarmee een prikkel om zo weinig mogelijk winst toe te wijzen aan jurisdicties waar de groep aan hogere belasting is onderworpen. Om deze problemen te vermijden, zouden belastingdiensten alleen verrekenprijzen tussen vennootschappen van dezelfde groep mogen accepteren voor zover die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen⁽³⁶⁾. Dit wordt het “zakelijkheidsbeginsel” genoemd.
- (41) De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is dus gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie (intragroepstransactie) met de voorwaarden bij vergelijkbare transacties tussen onafhankelijke vennootschappen onder vergelijkbare omstandigheden, zodat geen van de (eventuele) verschillen tussen de situaties die worden vergeleken de onderzochte voorwaarden (bijv. prijs of marge) wezenlijk kan beïnvloeden, of dat in ieder geval redelijk accurate aanpassingen kunnen worden gemaakt om het effect van dat soort verschillen uit te schakelen.
- (42) Zowel het OESO-modelbelastingverdrag als de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen berusten op het door de OESO-lidstaten en daarbuiten gehanteerde beginsel dat de verschillende rechtspersonen die samen een multinationale groep vormen voor de vennootschapsbelasting als afzonderlijke entiteiten worden behandeld. Een gevolg van die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” is dat iedere afzonderlijke entiteit binnen een multinationale groep op haar eigen inkomsten wordt belast⁽³⁷⁾. De OESO-lidstaten hebben voor die “afzonderlijke-entiteitenbenadering” gekozen om in elke jurisdictie de geschikte belastbare grondslag veilig te stellen en dubbele belasting te vermijden, waarbij conflicten tussen belastingdiensten tot een minimum worden beperkt en internationale handel en investering worden bevorderd.
- (43) Paragraaf 1.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen 2010 gaan uitdrukkelijk in op de rol van schaalvoordelen en integratievoordelen (d.w.z. synergie-effecten) met betrekking tot de “afzonderlijke-entiteitenbenadering” die aan het zakelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt:
- “The arm’s length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises.” [“Volgens sommigen vertoont het zakelijkheidsbeginsel inherente gebreken omdat de afzonderlijke-entiteitenbenadering misschien niet altijd rekening houdt met de schaalvoordelen en de onderlinge verbanden tussen verschillende activiteiten die geïntegreerde bedrijven creëren. Er bestaan echter geen algemeen aanvaarde objectieve criteria op basis waarvan tussen verbonden ondernemingen schaalvoordelen of voordelen van integratie kunnen worden toegewezen.” (vertaling Commissie)]
- (44) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017⁽³⁸⁾ wordt verduidelijkt dat synergie-effecten van de groep in sommige omstandigheden gunstig kunnen zijn voor de groep en de verbonden ondernemingen die hij omvat. In die richtlijnen wordt aanbevolen dat als de synergie-effecten zich voordoen als gevolg van doelbewuste gezamenlijke groepsacties, er met die synergie-effecten rekening moet worden gehouden, en hun voordelen en nadelen moeten worden gedeeld in verhouding tot de bijdrage van de leden aan de creatie van de synergetische effecten⁽³⁹⁾. Als er van doelbewuste gezamenlijke groepsacties geen sprake is, mogen die synergie-effecten niet afzonderlijk worden vergoed of specifiek worden toegerekend aan groepsleden, maar moeten ze worden beschouwd als incidenteel aan het behoren tot een groep⁽⁴⁰⁾.

2.3.2.2. Het zakelijkheidsbeginsel

- (45) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is te vinden in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Aangezien de flexibiliteit in de regeling voor verrekenprijzen in grensoverschrijdende verbonden transacties kan leiden tot een verschuiving van de belastbare grondslag van één jurisdictie naar een andere, dient de gezaghebbende aanwezigheid van het zakelijkheidsbeginsel in dubbelbelastingverdragen het doel van die verdragen, namelijk het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.

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

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

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

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

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

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

- (46) In artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag wordt bepaald hoe en wanneer verrekenprijsaanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden:
- Artikel 9, lid 1, bepaalt dat een verdragsluitende Staat de belastbare grondslag van een op zijn grondgebied ingezeten belastingplichtige mag verhogen indien hij van oordeel is dat de gehanteerde verrekenprijzen voor de verbonden transacties waarbij deze was betrokken, hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag, en biedt die Staat de mogelijkheid die belastingplichtige dienovereenkomstig te belasten. Dit wordt de “primaire (opwaartse) aanpassing” genoemd en leidt ertoe dat de belastingdienst de door een belastingplichtige aangegeven belastbare winst verhoogt⁽⁴¹⁾.
 - Artikel 9, lid 2, strekt ertoe te voorkomen dat de winst die aldus wordt belast door de overeenkomstsluitende Staat die de primaire (opwaartse) aanpassing overeenkomstig het eerste lid toepast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden vennootschap die ingezeten is in de andere overeenkomstsluitende Staat⁽⁴²⁾. Dit gebeurt door die andere overeenkomstsluitende Staat ertoe te verbinden om hetzij de belastbare grondslag van die verbonden vennootschap te verlagen met het bedrag van de bijgestelde winst die is belast door de eerste overeenkomstsluitende Staat na de primaire aanpassing, of door een teruggaaf van de reeds geïnde belastingen. Een dergelijke neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat vindt echter niet automatisch plaats, zelfs niet indien er geen twijfel over bestaat dat de betrokken winst ook in de belastbare grondslag in het buitenland is opgenomen ten gevolge van een primaire (opwaartse) aanpassing. Indien en voor zover de andere overeenkomstsluitende Staat van oordeel is dat de primaire (opwaartse) aanpassing van een andere Staat niet gerechtvaardigd is, wat betreft het principe of het bedrag, kan en zal die Staat doorgaans ook afzien van een neerwaartse aanpassing⁽⁴³⁾. De neerwaartse aanpassing door de andere overeenkomstsluitende Staat op grond van artikel 9, lid 2, wordt een “correlatieve aanpassing” genoemd en voorkomt, wanneer die wordt toegestaan, in wezen dat dezelfde winst tweemaal wordt belast.
- (47) De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 voorzien in vijf methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de comparable uncontrolled price methode; ii) de cost-plus methode; iii) de resale-price methode; iv) de TNMM en v) de transactional profit split methode. Daarbij maken de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 onderscheid tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie) en transactionele winstmethoden (de laatste twee). Het staat multinationale ondernemingen vrij om verrekenprijsmethoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die methoden resulteren in zakelijke verrekenprijzen⁽⁴⁴⁾.
- (48) De TNMM is één van de “indirecte methoden” om zakelijke prijzen van transacties en winsttoewijzing tussen de vennootschappen van dezelfde vennootschapsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Deze methode onderzoekt de nettowinst in relatie tot een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa) die een belastingplichtige realiseert met een verbonden transactie. De nettowinstindicator van de belastingplichtige uit de betrokken verbonden transactie

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

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

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

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

zou overeen moeten komen met die nettowinstindicator gerealiseerd door onafhankelijke vennootschappen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties ⁽⁴⁵⁾.

- (49) Bij het toepassen van de TNMM moet de partij bij de verbonden transactie worden gekozen waarvoor een nettowinstindicator wordt gekozen en getoetst. Als algemene regel geldt dat de “geteste partij” in een analyse op basis van de TNMM de minst complexe is van de twee verbonden partijen die betrokken zijn bij de onderzochte verbonden transactie. De keuze van de minst complexe entiteit wordt bepaald op basis van een “functionele analyse”, d.w.z. een analyse van de functies die de verbonden ondernemingen uitoefenen, rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's ⁽⁴⁶⁾. Indien een vennootschap “routinefuncties” uitoefent ⁽⁴⁷⁾, niet-unieke activa gebruikt, beperkte risico's aangaat en derhalve geen unieke en waardevolle bijdrage levert tot de verbonden transactie, zal zij normaal gesproken als de minst complexe entiteit worden beschouwd.
- (50) Wanneer de operationele winst van de minst complexe entiteit is vastgesteld, zal de residuele winst uit de verbonden transactie (d.w.z. de gecombineerde winst uit de verbonden transacties minus de operationele winst van de minst complexe entiteit) worden toegerekend aan de meest complexe partij (d.w.z. de niet-geteste partij) ⁽⁴⁸⁾. Van de meest complexe entiteit wordt dus vanwege haar unieke en waardevolle functies (rekening houdend met de gebruikte activa en de gedragen risico's) aangenomen dat zij recht heeft op het overrendement van de transacties nadat de minst complexe entiteit is gecompenseerd volgens de TNMM.

3. STANDPUNT VAN BELGIË

- (51) België voert aan dat de door de omstreden maatregelen verleende vrijstelling van “overwinst” niet tot staatssteun leidt. Ter ondersteuning van dit standpunt verwijst België naar en geeft het een samenvatting van bepaalde argumenten die het heeft aangevoerd in zijn verzoek tot nietigverklaring en zijn repliek ingediend bij het Gerecht in de zaak T-131/16.
- (52) België is van mening dat het winst die buiten zijn fiscale jurisdictie valt, niet kan belasten en dat de als gevolg van de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het behoren tot een internationale groep en dus niet onder de fiscale jurisdictie van België valt uit hoofde van het internationale belastingrecht. Het is derhalve van mening dat de vrijstelling geen voordeel vormt noch discriminatie inhoudt, maar het gevolg is van een feitelijke dispariteit. België merkt op dat het belastingtarief dat van toepassing is op de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting na correctie hetzelfde is als het tarief dat geldt voor alle belastingplichtigen.
- (53) Ten behoeve van de beoordeling van de selectiviteit voert België aan dat de referentieregeling het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is, waarvan het doel is belasting te heffen op alle in België belastingplichtige entiteiten. België acht artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een inherent onderdeel daarvan. Aangezien België voorts van mening is dat de omstreden maatregelen de normale en correcte toepassing van die bepaling weerspiegelen, voert het aan dat de omstreden maatregelen geen derogatie kunnen vormen en derhalve noch een voordeel noch selectief zijn.

⁽⁴⁵⁾ Een “nettowinstindicator”, ook “winstniveau-indicator” genoemd, wordt in de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 als volgt omschreven: “The ratio of net profit to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets).” [“De ratio van de nettowinst ten opzichte van een passende grondslag (bijv. kosten, omzet, activa).” (vertaling Commissie)] Volgens paragraaf 2.80 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 sluit “nettowinst” niet-operationele posten van de winst-en-verliesrekening uit, zoals rentebaten en -lasten, belasting over de inkomsten en uitzonderlijke en niet-recurrerende bijzondere posten. De in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 vermelde nettowinst stemt overeen met de operationele winst. Met name bij de toepassing van de TNMM kan de nettowinstindicator gewoonlijk overeenstemmen met de ratio van de operationele winst ten opzichte van de verkoop, ten opzichte van de totale operationele kosten (COGS plus operationele uitgaven) of ten opzichte van de activa, naargelang de feiten of omstandigheden van de zaak. “COGS” staat voor de kosten van de verkochte goederen (Cost Of Goods Sold) en bestaat voornamelijk uit de directe en indirecte kosten die toegeschreven kunnen worden aan de productie van een vennootschap, terwijl de operationele uitgaven betrekking hebben op uitgaven die een onderneming doet voor activiteiten die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie van goederen of diensten maar verband houden met de onderneming in haar geheel, zoals uitgaven voor toezicht, algemene zaken en administratie. Opbrengsten in de winst-en-verliesrekening minus COGS stemmen overeen met de brutomarge van de vennootschap. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragrafen 2.14 en 2.15, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragrafen 2.21 en 2.22.

⁽⁴⁶⁾ In de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995 en 2010 wordt de functionele analyse als volgt omschreven: “An analysis of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed) by associated enterprises in controlled transactions and by independent enterprises in comparable uncontrolled transactions.” [“Een analyse van de vervulde functies (met inachtneming van de gebruikte activa en de gedragen risico's) door verbonden ondernemingen bij verbonden transacties en door onafhankelijke ondernemingen bij vergelijkbare vrijemarkttransacties.” (vertaling Commissie)] Die analyse “seeks to identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions” [“strekt ertoe de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, de gebruikte activa en de gedragen risico's van de partijen bij de transacties te bepalen en te vergelijken” (vertaling Commissie)]. Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995, paragraaf 1.20. Zie ook de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010, paragraaf 1.42, en de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 1.51. Zie ook de verklarende woordenlijst bij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁴⁷⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “routine” niet gedefinieerd. Naar het oordeel van de Commissie heeft deze term betrekking op functies die niet uniek zijn, namelijk “voor benchmarking in aanmerking komende” functies waarvoor vergelijkbare vrijemarkttransacties kunnen worden gevonden.

⁽⁴⁸⁾ Zie paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen verrekenprijzen 2010.

- (54) België voert voorts aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 geen effectieve of potentiële dubbele belasting vereist om een correlatieve (neerwaartse) aanpassing mogelijk te maken, anders dan artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag. België voert aan dat de toepassing van een eenzijdige verrekenprijsmethode (cost-plus, resale-price of TNMM) een probleem van “prijsccontinuüm” inhoudt, omdat de redelijkheid van een prijs slechts vanuit één dimensie wordt vastgesteld (de geteste partij) waarbij de residuele geconsolideerde winst aan de complexere partij wordt toegewezen. België voert aan dat deze residuele winst niet noodzakelijkerwijs de “zuivere zakelijke winst” van die complexere partij weerspiegelt, omdat daarin winstelementen zijn vervat die niet hadden kunnen worden gerealiseerd zonder deel uit te maken van een grotere groep.
- (55) Ten slotte betwist België ook de overweging dat rulings inzake “overwinst” de facto een groepsreorganisatie vereisen en in plaats daarvan voert het aan dat het vereiste is dat er geen fiscale ruling mag worden gegeven wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds uitwerking hebben gehad.

4. BEOORDELING VAN DE OMSTREDEN MAATREGELEN

4.1. Is er sprake van steun?

- (56) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Een maatregel kan slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien is voldaan aan alle daarin neergelegde voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen⁽⁴⁹⁾.

4.2. Toerekenbaarheid en staatsmiddelen

- (57) Wat de eerste voorwaarde betreft, werd de ruling afgegeven door de Rulingcommissie, die deel uitmaakt van de Belgische belastingdienst, een orgaan van de Belgische Staat. Op zijn beurt heeft Esko-Graphics zich op die ruling gebaseerd bij de voorbereiding van zijn jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting en de bepaling van het bedrag van de op basis daarvan verschuldigde vennootschapsbelasting, die door de Belgische belastingdienst werden aanvaard. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat er sprake is van een maatregel die aan België kan worden toegerekend.
- (58) Wat de bekostiging van de omstreden maatregelen met staatsmiddelen betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een maatregel waarbij de overheid een belastingvrijstelling toekent, het gebruik van staatsmiddelen inhoudt, en dit ondanks het feit dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien het resultaat van een dergelijke vrijstelling erin bestaat dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd⁽⁵⁰⁾. Dankzij de ruling mocht Esko-Graphics een deel van zijn anders belastbare winst vrijstellen van belasting in zijn jaarlijkse aangiften in de vennootschapsbelasting. Door die aangiften en het bedrag van de op basis daarvan betaalde vennootschapsbelasting te aanvaarden, heeft de Belgische Staat afgezien van belastinginkomsten die hij anders, zonder de omstreden maatregelen, had kunnen innen bij Esko-Graphics. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de omstreden maatregelen leiden tot een verlies van staatsmiddelen.

4.3. Ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten

- (59) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, namelijk dat de omstreden maatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, maakt Esko-Graphics deel uit van de Groep, een multinationale groep die over de hele wereld actief is, onder meer in verschillende lidstaten. Esko-Graphics is de belangrijkste entiteit die verantwoordelijk is voor de wereldwijde verkoop- en distributieactiviteiten van de Software BU van de Groep. De bij die activiteiten betrokken producten en diensten zijn onderhevig aan handelsverkeer tussen de lidstaten, zodat overheidsmaatregelen van België ten gunste van Esko-Graphics het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kunnen beïnvloeden⁽⁵¹⁾. Op grond daarvan concludeert de Commissie voorlopig dat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van staatssteun is vervuld.

⁽⁴⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 53 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punten 26 tot en met 28, en arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punten 76 tot en met 81.

⁽⁵¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de aangehaalde rechtspraak. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 112.

4.4. Vervalsing van de mededinging

- (60) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer deze de concurrentiepositie van een onderneming kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen⁽⁵²⁾. Voor zover de omstreden maatregelen Esko-Graphics ontheffen van de vennootschapsbelasting die hij anders, zonder die maatregelen, had moeten betalen, vormt de op grond van die maatregelen verleende mogelijke steun exploitatiesteun, omdat die maatregelen Esko-Graphics bevrijden van een last die hij normaal gesproken had moeten dragen in zijn gewone bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat exploitatiesteun de mededinging vervalst⁽⁵³⁾, waardoor deze steun moet worden geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden, omdat de financiële positie van de ontvanger op de markten waarop hij actief is daardoor wordt versterkt. De Commissie concludeert daarom voorlopig dat de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun is vervuld wat de omstreden maatregelen betreft.

4.5. Selectief voordeel

- (61) Wat de derde voorwaarde betreft — de toekenning van een selectief voordeel — wordt een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om ervoor te zorgen dat niet alle overheidsmaatregelen die een onderneming een voordeel verschaffen, resulteren in staatssteun. Alleen maatregelen die een dergelijk voordeel op selectieve wijze toekennen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën ondernemingen of bepaalde economische sectoren, vormen staatssteun⁽⁵⁴⁾. In dit stadium is de Commissie van oordeel dat de omstreden maatregelen Esko-Graphics een selectief voordeel verlenen, omdat ze die onderneming in staat stelden haar jaarlijkse belastbare winst en dus de door haar jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting te verminderen, zonder enige rechtsgrondslag of rechtvaardiging voor die vermindering.

4.5.1. Voordeel

- (62) Zodra een door de staat genomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU⁽⁵⁵⁾. Om te bepalen of er sprake is van een voordeel, moet worden gekeken naar de gevolgen van de maatregel zelf⁽⁵⁶⁾. Wat belastingmaatregelen betreft, kan een voordeel worden verleend via verschillende soorten vermindering van de belastingdruk van een onderneming en met name via een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingtarief, de belastbare grondslag of het aan belasting verschuldigde bedrag⁽⁵⁷⁾.
- (63) De Commissie stelt zich op het voorlopige standpunt dat de omstreden maatregelen Esko-Graphics een voordeel verlenen omdat die onderneming daardoor een deel van de daadwerkelijk door haar gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan haar is toegerekend en daadwerkelijk in haar jaarrekening is opgenomen, mag vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. Zoals uitgelegd in punt (10), begint de ruling met de beschrijving van de prijsstelling van intragroepstransacties tussen Esko-Graphics en verbonden buitenlandse tegenpartijen van de Groep. Die verrekenprijsbepaling, die is gebaseerd op de TNMM, leidt ertoe dat die tegenpartijen een vergoeding voor hun zogenoemde routinefuncties wordt toegekend die gelijk is aan een operationele marge, terwijl de residuele winst van de bovengenoemde intragroepstransacties aan Esko-Graphics wordt toegewezen. Die residuele winst wordt vervolgens in de jaarrekening van Esko-Graphics opgenomen en vormt de basis voor zijn NPBT.
- (64) Door de omstreden maatregelen mocht Esko-Graphics een deel van zijn NPBT als “overwinst” vrijstellen van vennootschapsbelasting in België van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2016. Esko-Graphics mocht alleen op grond van de omstreden maatregelen die “overwinst” van belasting vrijstellen. Zonder die maatregelen zou die “overwinst” volledig onderworpen zijn aan Belgische vennootschapsbelasting als onderdeel van de totale winst van Esko-Graphics in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92. De voorlopige conclusie van de Commissie is daarom dat de omstreden maatregelen Esko-Graphics een voordeel verlenen, omdat de netto financiële positie van die onderneming daardoor is verbeterd in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag.

⁽⁵²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁵³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, punt 84. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rouse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44; arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato “Venezia vuole vivere” e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136; arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, en arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵⁴⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18.

⁽⁵⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 38.

⁽⁵⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁵⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132, en arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31.

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

- (65) Wat de selectiviteit van de omstreden maatregelen betreft, is de Commissie voorlopig van oordeel dat het bovengenoemde voordeel selectief is, omdat het door middel van een individuele maatregel aan Esko-Graphics is verleend. Het Hof van Justitie heeft een onderscheid gemaakt tussen algemene regelingen en individuele maatregelen, om vast te stellen of een bepaalde maatregel de begunstigde(n) bevoordeelt. Volgens het Hof moet bij het onderzoek van een algemene regeling “worden vastgesteld of de betrokken maatregel, hoewel hij een algemeen geldend voordeel betreft, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of sectoren schept”⁽⁵⁸⁾. Bij de beoordeling van een individuele maatregel kan daarentegen “bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit”⁽⁵⁹⁾.
- (66) In artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt een “regeling” omschreven, voor zover relevant, als “elke regeling op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn”. In artikel 1, onder e), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt “individuele steun” omschreven, voor zover relevant, als “steun die niet wordt toegekend op grond van een steunregeling”. Een maatregel kan dus een “regeling” of “individuele steun” zijn.
- (67) In zijn uitspraak van 14 februari 2019 heeft het Gerecht het besluit van 2016 nietig verklaard omdat de Commissie de administratieve ruingpraktijk van België inzake “overwinst”, waaronder de omstreden maatregelen, onjuist heeft gekwalificeerd als een “regeling” in de zin van artikel 1, onder d), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de Commissie voorlopig geconcludeerd heeft dat met de omstreden maatregelen Esko-Graphics een voordeel wordt verleend in de vorm van een vermindering van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting en aangezien die maatregelen als individueel moeten worden beschouwd, kan de Commissie voorlopig aannemen dat ze ook prima facie selectief zijn.

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

- (68) Wanneer wordt uitgegaan van het vermoeden van selectiviteit, hoeft de Commissie niet effectief aan te tonen dat de begunstigde van de maatregel in een gunstigere positie wordt geplaatst ten opzichte van andere marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden⁽⁶⁰⁾. Het is dan veeleer aan de lidstaat om aan te tonen dat alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een soortgelijk voordeel kunnen genieten⁽⁶¹⁾. Niettemin zal de Commissie voor de volledigheid ook aantonen waarom zij voorlopig van oordeel is dat de omstreden maatregelen Esko-Graphics bevoordelen ten opzichte van ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (69) In de eerste plaats zal de Commissie in punt 4.5.3.1 uitleggen waarom zij in dit stadium van oordeel is dat die maatregelen Esko-Graphics bevoordelen ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen, omdat Esko-Graphics daardoor zijn belastbare grondslag mag verlagen, hoewel er daarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. Dat komt doordat de omstreden maatregelen bij de toekenning van de vrijstelling van “overwinst” artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen.
- (70) België voert aan dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormt om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist. Niettemin wordt in punt 4.5.3.2 uitgelegd, in een meer subsidiaire redenering, dat zelfs als artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een dergelijke rechtsgrondslag vormde (quod non), de omstreden maatregelen Esko-Graphics bevoordelen, aangezien de vrijstelling van “overwinst” niet beschikbaar is voor alle belastingplichtige vennootschappen die genereren wat door België als “overwinst” wordt beschouwd.

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

- (71) Een nationale belastingmaatregel kan slechts als selectief worden aangemerkt nadat de Commissie ten eerste heeft bepaald welke algemene of “normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, d.w.z. “de referentieregeling”, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel van die algemene regeling afwijkt doordat hij marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoelde regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare

⁽⁵⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU: C:2015:362, punt 60. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 55; arrest van het Hof van Justitie van 26 oktober 2016, Orange/Commissie, C-211/15 P, ECLI:EU:C:2016:798, punten 53 en 54, en arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49.

⁽⁵⁹⁾ Ibid.

⁽⁶⁰⁾ Arrest van het Gerecht van 13 december 2017, Griekenland/Commissie, T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903, punt 79.

⁽⁶¹⁾ In dat geval kan de maatregel hetzij een onderdeel vormen van een staatssteunregeling hetzij een algemene (niet-selectieve) maatregel zijn.

situaties bevinden, ongelijk behandelt⁽⁶²⁾. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst⁽⁶³⁾. De referentieregeling bepaalt de grenzen waarbinnen moet worden nagegaan of bepaalde ondernemingen profiteren van een derogatie van de normale regels welke die referentieregeling vormen, waardoor die ondernemingen op voordelige wijze worden behandeld in vergelijking met andere ondernemingen die onderworpen zijn aan de normale regels van de referentieregeling in voor het overige juridisch en feitelijk vergelijkbare situaties.

- (72) De referentieregeling bestaat derhalve uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van die regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling. In het geval van belastingmaatregelen is de vaststelling van de referentieregeling gebaseerd op factoren die onder meer bepalen wat wordt belast (het belastbare feit of voorwerp), de persoon die de belasting verschuldigd is (de belastingplichtige personen of subjecten) en hoe de verschuldigde belasting wordt berekend (de belastbare grondslag en de belastingtarieven)⁽⁶⁴⁾.
- (73) Door de omstreden maatregelen mag Esko-Graphics een deel van de door hem gegenereerde winst, dat oorspronkelijk aan hem was toegewezen en in zijn jaarrekening was opgenomen, vrijstellen van vennootschapsbelasting in België. De Commissie is daarom van oordeel dat het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, met name de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap, het bredere referentiekader moet zijn op grond waarvan die maatregelen werden vastgesteld en waaraan ze moeten worden getoetst om een selectief voordeel aan te tonen.
- (74) Volgens artikel 185, paragraaf 1, WIB 92 zijn vennootschappen belastbaar op het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Zoals uitgelegd in punt (18), wordt het bedrag van de aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen winst bepaald door — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige opgenomen totale winst te nemen. In een arrest van 20 februari 1997 heeft het Belgische Hof van Cassatie in dit verband bevestigd dat de belastbare winsten van vennootschappen worden vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afwijkt⁽⁶⁵⁾.
- (75) De omstreden maatregelen en de belastingvermindering waartoe ze leiden, zouden zijn gebaseerd op artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 biedt een rechtsgrondslag voor mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap om rekening te houden met door die belastingplichtige gesloten grensoverschrijdende intragroepstransacties die afwijken van marktvoorwaarden. Die bepaling, die het zakelijkheidsbeginsel codificeert in het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, voorziet in twee mogelijke aanpassingen van de boekhoudkundige winst om te komen tot de belastbare winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die tot een multinationale groep behoort:
- In artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 is bepaald dat de heffingsbevoegdheid van België wordt uitgebreid tot winst die niet daadwerkelijk door een Belgische belastingplichtige vennootschap is geboekt, in de mate waarin haar geboekte winst door niet-zakelijke prijsstellingen met een buitenlandse verbonden tegenpartij wordt verminderd. Dit wordt een primaire of opwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
 - In artikel 185, lid 2, onder b), WIB 92 is bepaald dat België zijn heffingsbevoegdheid niet hoeft uit te oefenen op de geboekte winst van een Belgische belastingplichtige vennootschap die voortkomt uit een niet-zakelijke prijsstelling met een buitenlandse verbonden tegenpartij, op voorwaarde dat die winst ook is opgenomen in de belastbare grondslag van de buitenlandse tegenpartij die bij die niet-zakelijke transacties is betrokken. Dit wordt een correlatieve of neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing genoemd.
- (76) De structuur, de bewoordingen en het toepassingsgebied van artikel 185, paragraaf 2, WIB 92 komen logischerwijs overeen met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. In de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004 wordt ook een duidelijk onderscheid gemaakt tussen artikel 185, paragraaf 2, onder a), WIB 92 als basis voor primaire opwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat ook het doel is van artikel 9, lid 1, en artikel 185, paragraaf 2,

⁽⁶²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 36 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁶³⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juni 2018, Andres (liquidatie Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punt 88: "Het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde impliceert dus in beginsel dat allereerst het referentiekader waarvan de desbetreffende maatregel deel uitmaakt, wordt afgebakend. Deze afbakening is nog belangrijker bij fiscale maatregelen, daar het bestaan zelf van een voordeel slechts ten opzichte van een zogenoemde "normale" belasting kan worden vastgesteld." Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punt 56, en arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, punt 55.

⁽⁶⁴⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 37. Zie ook de mededeling van de Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 134.

⁽⁶⁵⁾ Hof van Cassatie van België, 20 februari 1997 (Pas., 1997, I, nr. 100, en RCJB, 2000, blz. 525): "Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfiques imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable."

- onder b), WIB 92 als basis voor correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassingen, wat het doel is van artikel 9, lid 2 ⁽⁶⁶⁾.
- (77) Zoals volgt uit punt (20), voorziet artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 erin dat winst die voortkomt uit een grensoverschrijdende relatie tussen een Belgische belastingplichtige vennootschap (zoals Esko-Graphics) en een buitenlandse verbonden tegenpartij, alleen kan worden aangepast indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan:
- (a) de gecorrigeerde winst moet betrekking hebben op winst die ook in de winst van de buitenlandse verbonden tegenpartij is opgenomen; en
- (b) de gecorrigeerde winst zou zijn gemaakt door die buitenlandse verbonden tegenpartij als de intragroepsrelatie aan zakelijke voorwaarden had voldaan.
- (78) In de punten (79) tot en met (93) zal de Commissie uitleggen waarom zij voorlopig van oordeel is dat geen van de twee bovengenoemde cumulatieve voorwaarden voor een correlatieve neerwaartse (verrekenprijs)aanpassing is vervuld met betrekking tot de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen aan Esko-Graphics is toegekend. Bijgevolg concludeert de Commissie voorlopig dat die maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Esko-Graphics, waardoor die onderneming zonder enige rechtsgrondslag een deel van haar jaarlijks in België geboekte winst mocht vrijstellen van vennootschapsbelasting, hetgeen een derogatie van de normale belastingheffing vormt.
- (a) *De vrijgestelde “overwinst” is niet opgenomen in de winst van een buitenlandse verbonden vennootschap*
- (79) In de eerste plaats bevat de ruling geen enkele aanwijzing dat de “overwinst” die van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting van Esko-Graphics wordt vrijgesteld, ook was opgenomen in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap. De ruling verleent een voorafgaande vrijstelling, dus voordat winst is gegenereerd, en unilateraal, dus niet in antwoord op of afhankelijk van een primaire opwaartse aanpassing door een andere belastingjurisdictie. De ruling vermeldt zelfs niet de identiteit van de buitenlandse verbonden vennootschap of vennootschappen die die winst had(den) moeten of kunnen maken op in de ruling zakelijk geachte voorwaarden.
- (80) In paragraaf 101 van de ruling wordt in plaats daarvan verwezen naar het antwoord van 2005 van de Belgische minister van Financiën op een parlementaire vraag dat het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de meerwinst in de winst moet worden opgenomen. Het mag dan zo zijn dat de Belgische belastingdienst de belastbare grondslag van buitenlandse verbonden tegenpartijen, waarvoor België geen fiscale jurisdictie heeft, niet hoeft vast te stellen, België heeft wel fiscale jurisdictie over winst die is behaald door, oorspronkelijk is toegewezen aan en in de jaarrekening is opgenomen van Belgische belastingplichtige vennootschappen, zoals Esko-Graphics.
- (81) Artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 bepaalt dat België slechts afziet van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid met betrekking tot winst die in de jaarrekening van een Belgische belastingplichtige vennootschap is opgenomen wanneer de aldus gecorrigeerde winst “eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap”. Aan de Belgische belastingdienst wordt dus een verplichting opgelegd om na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan voordat hij instemt met het niet uitoefenen van de heffingsbevoegdheid van België ten gunste van een individuele belastingplichtige vennootschap.
- (82) Aangezien de ruling Esko-Graphics toestaat een deel van haar geboekte winst vrij te stellen van belasting, voorafgaand en unilateraal, zonder ooit te hebben beoordeeld of de vrijgestelde winst ook in de winst van een verbonden buitenlandse tegenpartij is opgenomen, stelt de Commissie zich op het voorlopige standpunt dat artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 door de omstreden maatregelen onjuist is toegepast. Als gevolg hiervan is de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Esko-Graphics om tot zijn jaarlijkse belastbare winst te komen, gedaan zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving.
- (b) *De vrijgestelde “overwinst” komt niet voort uit niet-zakelijke transacties tussen Esko-Graphics en buitenlandse verbonden tegenpartijen*
- (83) Onverminderd de voorlopige conclusie in het voorgaande punt, die op zich volstaat om vast te stellen dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Esko-Graphics, is de Commissie ook tot de voorlopige conclusie gekomen dat de uit hoofde van de omstreden maatregelen vrijgestelde

⁽⁶⁶⁾ Zie de memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, blz. 11: “De “passende” correlatieve aanpassing vermeld in de littera b), moet eveneens worden vastgesteld conform het arm’s length principe, zodat de verwijzing naar het arm’s length principe noodzakelijk is voor deze aanpassing. Zonder arm’s length principe zou er immers geen standaard of basis bestaan voor de vaststelling van een correlatieve aanpassing. [...] Te dien einde kan hier ook nog worden vermeld dat de in het ontwerp gebruikte verwijzing naar een op “passende” wijze uitgevoerde herziening rechtstreeks voortkomt uit de bepalingen die terzake in de internationale context worden gebruikt.”

“overwinst” niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Esko-Graphics en buitenlandse verbonden tegenpartijen, zoals door die bepaling wordt vereist.

- (84) Zoals uitgelegd in punt (10), beschrijft de ruling de prijsstelling van intragroepstransacties tussen Esko-Graphics en andere vennootschappen van de Groep. Dat is kennelijk gebeurd aan de hand van verrekenprijsanalyses waarbij gebruik is gemaakt van de TNMM, met de andere vennootschappen van de Groep, omschreven als “distributeurs met beperkt risicoprofiel”, als de minst complexe en dus de geteste partijen bij die transacties. Het resultaat van die analyses — die niet het voorwerp van dit besluit vormen — is dat voor die vennootschappen een “routine”-vergoeding wordt vastgesteld. Het logische gevolg van de toepassing van de TNMM in die analyses op de andere vennootschappen van de groep is dat de residuele winst die overblijft uit die verbonden transacties nadat die vennootschappen een vergoeding hebben ontvangen, door Esko-Graphics wordt behaald en in haar jaarrekening wordt opgenomen als zakelijke winst.
- (85) Dat gevolg is niet alleen logisch, op basis van de achterliggende gedachte van de toepassing van de TNMM op zich, maar ook vanuit economisch perspectief. De meest complexe entiteit heeft op grond van haar niet-routinematige (d. w.z. unieke en waardevolle) bijdragen recht op het residuele rendement van die transacties, maar draagt ook het risico van een verlies ingeval de onderzochte gecombineerde transacties geen commercieel rendement genereren. Het begrip “residuele winst” is transactiespecifiek en verwijst naar de onderzochte specifieke verbonden transacties die winst genereren. De residuele winst is de winst die voortkomt uit een reeks gecombineerde transacties die overblijft nadat de minst complexe partij (als geteste partij) door de toepassing van de TNMM voor haar routinefuncties is vergoed. Aangezien de TNMM is gekozen om de prijs van intragroepstransacties van Esko-Graphics te bepalen en aangezien de ruling die methode niet betwist en de aanwijzing van die entiteit als “global entrepreneur” bevestigt ⁽⁶⁷⁾, is bijgevolg de residuele winst uit die transacties haar zakelijke winst en wordt die winst als zodanig in haar jaarrekening opgenomen.
- (86) Niettemin wordt in de ruling de redenering gevolgd dat vanwege het “global entrepreneur”-model ⁽⁶⁸⁾ dat door de Groep wordt ingevoerd, Esko-Graphics — als “global entrepreneur” — “excess profits (overwinst)” zal genereren in de vorm van synergie-effecten en schaalvoordelen ⁽⁶⁹⁾. De ruling stelt vervolgens dat “[a]rtikel 185, paragraaf 2, WIB ertoe [strekt] ondernemingsgroepen van winst vrij te stellen ten belope van de synergieën die door een groep worden genoten en ontstaan zijn op basis van het gegeven dat de betrokken onderneming deel uitmaakt van een grotere groep” ⁽⁷⁰⁾. De ruling voert aan dat de vrijstelling moet worden bepaald als het verschil tussen: i) de winst die Esko-Graphics, als “global entrepreneur”, verwacht te behalen op grond van de residuele winstbenadering, zoals beschreven in punt (84); en ii) de winst die hij zou mogen verwachten te behalen zonder deel uit te maken van een groter geheel ⁽⁷¹⁾. Om de laatstgenoemde winst te kunnen bepalen, past de ruling de TNMM een tweede keer toe, maar deze keer met Esko-Graphics als de geteste partij en zonder aan te geven voor welke verbonden transactie een prijs moet worden bepaald, noch welke verbonden partij de complexere partij bij die transactie zou zijn ⁽⁷²⁾. Het is dit bovengenoemde verschil dat de omstrede maatregelen vrijstellen van belasting als “overwinst”.
- (87) In tegenstelling tot wat in de ruling wordt aangevoerd, biedt artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 geen rechtsgrondslag om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst van belasting vrij te stellen als die hoger is dan een fictief winstbedrag overeenkomend met de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen. Die bepaling codificeert het zakelijkheidsbeginsel in de Belgische belastingwetgeving. In tegenstelling tot wat kennelijk in de ruling wordt aangevoerd, wil dat beginsel niet garanderen dat vennootschappen die tot een multinationale groep behoren, dezelfde winst of winstmarge behalen als op zichzelf staande entiteiten die geacht worden betrokken te zijn bij vergelijkbare activiteiten in soortgelijke omstandigheden. De essentie van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat wanneer voorwaarden worden vastgesteld of opgelegd tussen twee verbonden ondernemingen in hun intragroepstransacties (d.w.z. “verbonden transacties”) die verschillen van die welke voor vergelijkbare transacties en in vergelijkbare omstandigheden zouden worden vastgesteld tussen onafhankelijke ondernemingen (d.w.z. in “vergelijkbare vrijemarkttransacties”), een aanpassing van de prijs van intragroepstransacties wordt verricht om rekening te houden met winst die niet is behaald vanwege die

⁽⁶⁷⁾ Ruling, paragraaf 94.

⁽⁶⁸⁾ In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 wordt de term “global entrepreneur” niet gedefinieerd. In paragraaf 9.2 van die richtlijnen wordt de term “principaal” geïntroduceerd als de tegenpartij van een buitenlandse verbonden onderneming die optreedt als distributeur met een beperkt risico, agent, commissionair of toll-/contract-manufacturer voor de principaal, zonder dat in die richtlijnen de term “principaal” verder wordt gedefinieerd. Andere voorbeelden waarin een entiteit binnen een verbonden transactie “principaal” wordt genoemd, zijn te vinden in de paragrafen 9.26 en 9.27 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010. In een groepsstructuur kan een scheiding van functies waarbij bijvoorbeeld één entiteit strategische zakelijke besluiten neemt en een andere entiteit productie- of uitvoerende functies voor haar rekening neemt, economisch rationeel zijn. Daartoe moet dit type structuur in lijn zijn met marktvoorwaarden, wil zij in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽⁶⁹⁾ Ruling, paragraaf 78.

⁽⁷⁰⁾ Ruling, paragraaf 80.

⁽⁷¹⁾ Ruling, paragraaf 82.3.

⁽⁷²⁾ Ruling, paragrafen 83 tot en met 89.

voorwaarden. Verbonden transacties zijn dus zowel het onderwerp van, en hun aanwezigheid is een voorwaarde voor, de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel⁽⁷³⁾. Dit betekent dat als er geen verbonden transactie is waarvan de prijs moet worden bepaald, er ook geen aanpassing van winst kan plaatsvinden op grond van het zakelijkheidsbeginsel.

- (88) Dat uitgangspunt ligt ook ten grondslag aan artikel 185, paragraaf 2, WIB 92, dat volgens de Belgische wetgever het model volgt van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Die bepaling heeft betrekking op een passende aanpassing van winst met betrekking tot de grensoverschrijdende onderlinge relaties van twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen. Dat kan alleen worden begrepen als een verwijzing naar een transactie tussen die twee vennootschappen. Een andere voorwaarde voor de toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is bijgevolg dat de aanpassing in de jaarrekening van de belastingplichtige betrekking moet hebben op niet-zakelijke winst die voortkomt uit een verbonden transactie waarvoor de prijs aantoonbaar onjuist is bepaald⁽⁷⁴⁾. De omstreden maatregelen passen die bepaling echter toe om de belastbare grondslag van Esko-Graphics te verminderen, ook al zijn er geen intragroepstransacties waarvoor een prijs is of moet worden bepaald.
- (89) Met betrekking tot de argumentatie in de ruling dat de door de omstreden maatregelen vrijgestelde “overwinst” haar oorsprong vindt in synergie-effecten, schaalvoordelen en andere elementen die verband houden met het lidmaatschap van een internationale groep, merkt de Commissie in de eerste plaats op dat synergie-effecten en schaalvoordelen geen transacties zijn noch immateriële activa⁽⁷⁵⁾. In specifieke omstandigheden kunnen synergie-effecten van de groep een vergelijkbaarheidsfactor zijn die aanleiding kan geven tot een aanpassing op grond van het zakelijkheidsbeginsel. Een dergelijke aanpassing kan aanvaardbaar zijn mits de synergievoordelen correct zijn vastgesteld en gekwantificeerd. De correcte manier om uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst volgens het zakelijkheidsbeginsel te verwerken, is als volgt: i) verifiëren of die synergetische effecten bestaan⁽⁷⁶⁾; ii) de vennootschappen van de groep vaststellen die doelbewuste gezamenlijke acties hebben ondernomen die aan de creatie van de winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen hebben bijgedragen; iii) de relatieve bijdrage van elk van die vennootschappen van de groep kwantificeren en de verbonden transacties tussen die ondernemingen vaststellen, en iv) de prijzen van die verbonden transacties aanpassen zodat de toename van de winst van elke vennootschap van de groep een weerspiegeling is van de bijdrage van die vennootschap van de groep aan de totale synergievoordelen⁽⁷⁷⁾.
- (90) Geen van deze stappen is gevolgd in de ruling⁽⁷⁸⁾. De ruling neemt eenvoudigweg aan dat die effecten of voordelen zullen ontstaan als gevolg van de geplande reorganisatie van de activiteiten, zonder duidelijk vast te stellen in welke mate die reorganisatie de winstgevendheid van de Groep daadwerkelijk zou vergroten, welke doelbewuste gezamenlijke acties voor die toename verantwoordelijk zouden zijn en van welke verbonden transacties de prijzen dienovereenkomstig zouden moeten worden aangepast⁽⁷⁹⁾. De ruling aanvaardt in plaats daarvan dat de door Esko-Graphics gegenereerde winst, die oorspronkelijk aan hem is toegewezen na zakelijke intragroepstransacties en in zijn jaarrekening is opgenomen, moet worden verminderd om in overeenstemming te worden gebracht met de hypothetische winst die hij zou hebben behaald als hij onafhankelijk van de Groep actief was geweest.
- (91) Ten slotte merkt de Commissie op dat paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010 niet kan worden aangevoerd als grondslag voor een vrijstelling van “overwinst”, zoals dat in de ruling wordt gedaan⁽⁸⁰⁾. In die paragraaf wordt melding gemaakt van de moeilijkheid en het ontbreken van consensus om winst uit

⁽⁷³⁾ Dat de nadruk bij verrekenprijzen op de prijsstelling van intragroepstransacties ligt, volgt duidelijk uit paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a comparability analysis, is at the heart of the application of the arm’s length principle.” [“Omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, gaat de aandacht uit naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de “vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.” (vertaling Commissie)] Deze nadruk op de prijsstelling van intragroepstransacties wordt herhaald in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2010: “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. [...]” [“De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden bij een verbonden transactie met de voorwaarden bij transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. [...]” (vertaling Commissie)]

⁽⁷⁴⁾ De transactionele aard van het zakelijkheidsbeginsel wordt benadrukt in de tekst van de paragrafen 1.36 en 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 1995.

⁽⁷⁵⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragraaf 6.30.

⁽⁷⁶⁾ Zie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017, paragrafen 1.157 en 1.163.

⁽⁷⁷⁾ Zie in dat verband de paragrafen 1.161 en 1.164 tot en met 1.173 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017.

⁽⁷⁸⁾ Ten aanzien van bedrijfsreorganisaties zoals in onderhavig geval zijn in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen omstandige regels opgenomen met betrekking tot hertoewijzing van risico’s en winstpotentieel, activa (met inbegrip van immateriële activa) en vergoeding voor stopzetting en ingrijpende heronderhandeling. In de ruling zijn deze regels kennelijk niet in aanmerking genomen noch gevolgd.

⁽⁷⁹⁾ Hoewel in de ruling een lijst is opgenomen van de verwachte synergieën die tot “overwinst” zouden leiden, is er geen poging gedaan om te onderbouwen dat deze synergieën ook werkelijk zullen optreden als resultaat van het “central entrepreneur”-model.

⁽⁸⁰⁾ Ruling, paragraaf 98.

synergie-effecten of schaalvoordelen toe te wijzen aan de afzonderlijke entiteiten van een multinationale groep. Die paragraaf beveelt zeker niet aan dat winst uit synergie-effecten en schaalvoordelen geen deel uit kan maken van de zakelijke winst van een entiteit van een multinationale groep en daarom van de belastbare grondslag van een vennootschap van de groep moet worden uitgesloten, zonder die winst toe te rekenen aan een andere jurisdictie waar zij moet worden belast. Die paragraaf impliceert dat winst uit synergie-effecten moet worden toegewezen aan de jurisdictie waar die effecten zich voordoen, in het uitzonderlijke geval dat dergelijke synergie-effecten kunnen worden geverifieerd ⁽⁸¹⁾.

- (92) Zelfs als de geplande reorganisatie tot winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen zou leiden en zelfs als de doelbewuste gezamenlijke acties, de vennootschappen van de groep die die acties uitvoeren en de verbonden transacties tussen die partijen van de groep naar behoren waren vastgesteld (quod non), lijkt de ruling hoe dan ook erop te wijzen dat die winst zou moeten worden (her)toegewezen aan Esko-Graphics. Meer in het bijzonder beschrijft de ruling in algemene bewoordingen “de synergieën die tot “excess profit” leiden op het niveau van Esko-Graphics als gevolg van de centralisering van de niet-EMEA Software BU-activiteiten in België ⁽⁸²⁾”. Dit wijst erop dat alle extra winstgevendheid die door de reorganisatie van de Groep wordt gecreëerd, voortvloeit uit bijdragen van Esko-Graphics in België en dus terecht in zijn jaarrekening is opgenomen als zakelijke winst.
- (93) Bijgevolg, en onverminderd de conclusie in punt (82), concludeert de Commissie voorlopig dat de neerwaartse aanpassing, door de omstreden maatregelen, van de boekhoudkundige winst van Esko-Graphics om tot zijn jaarlijkse belastbare winst te komen, een onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is en derhalve is gedaan zonder rechtsgrondslag in de Belgische belastingwetgeving.

(c) De onjuiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 ten gunste van Esko-Graphics leidt tot discriminatie tussen vergelijkbare ondernemingen

- (94) Om selectiviteit vast te stellen in gevallen waarin geen beroep wordt gedaan op het in punt (65) bedoelde vermoeden, moet worden aangetoond dat een maatregel één of meer ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Volgens de rechtspraak hangt de vergelijkbaarheidsanalyse met het oog op het vaststellen van selectiviteit af van de doelstelling van de referentieregeling op grond waarvan de maatregel werd vastgesteld ⁽⁸³⁾.
- (95) In punt (73) heeft de Commissie voorlopig geconcludeerd dat de referentieregeling waaraan de omstreden maatregelen moeten worden getoetst, het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting is. De doelstelling van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting, zoals geformuleerd in artikel 185, paragraaf 1, WIB 92, is het belasten van belastingplichtige vennootschappen op hun totale winst. Zoals verder uitgelegd in punt (74), wordt bij de bepaling van de totale belastbare winst van een belastingplichtige vennootschap — als uitgangspunt en onverminderd eventuele latere opwaartse of neerwaartse aanpassingen waarin de belastingwetgeving voorziet — de in de jaarrekening van de belastingplichtige vennootschap opgenomen totale winst genomen.
- (96) De voorlopige conclusie van de punten (79) tot en met (93) luidt dat de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Esko-Graphics, als gevolg waarvan aan die onderneming een vermindering van de belastbare grondslag wordt toegekend waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat. De omstreden maatregelen vormen derhalve een derogatie van de algemene regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag van een belastingplichtige vennootschap en dus van de inkomstenbelasting die zij verschuldigd is uit hoofde van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting. Door Esko-Graphics een vermindering van de belastbare grondslag toe te kennen waarvoor in de Belgische belastingwetgeving geen rechtsgrondslag bestaat, bevoordelen de omstreden maatregelen die onderneming ten opzichte van alle andere belastingplichtige vennootschappen in België, die hun boekhoudkundige winst niet kunnen verminderen om hun belastbare winst vast te stellen zonder een uitdrukkelijke bepaling in de belastingwetgeving en die derhalve, als uitgangspunt en onverminderd algemene aanpassingen waarin de wetgeving voorziet, worden belast op de totale winst die in hun jaarrekening is opgenomen.

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

- (97) Onverminderd de voorlopige conclusies in punt (67) en in het vorige punt is de Commissie ook van oordeel, in een meer subsidiaire redenering, dat de omstreden maatregelen Esko-Graphics selectief begunstigen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie in punt (87) heeft betwist.

⁽⁸¹⁾ Dit wordt verder verduidelijkt in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen 2017 (zie punt (89)).

⁽⁸²⁾ Ruling, III.2 en paragraaf 78.

⁽⁸³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 75; arrest van het Hof van Justitie van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punt 54, en arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punten 33, 36 en 38.

- (98) Dat komt doordat de omstreden maatregelen, door Esko-Graphics toe te staan een deel van zijn geboekte winst van belasting vrij te stellen omdat die winst zou kunnen worden toegeschreven aan synergie-effecten of schaalvoordelen, die onderneming bevoordelen ten opzichte van andere belastingplichtige vennootschappen in België die geen recht hebben op een dergelijke neerwaartse aanpassing hoewel zij ook wat door België als “overwinst” wordt beschouwd kunnen genereren.
- (99) Om te beginnen is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Esko-Graphics selectief bevoordelen ten opzichte van Belgische belastingplichtige vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep die geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen of hebben kunnen verkrijgen⁽⁸⁴⁾. Die ondernemingen, die ook winst kunnen genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, worden standaard belast op die winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (100) Ten tweede is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Esko-Graphics selectief begunstigen ten opzichte van entiteiten die behoren tot een binnenlandse ondernemingsgroep. Dergelijke entiteiten kunnen ook winst genereren uit synergie-effecten en schaalvoordelen, maar komen niet in aanmerking voor het verkrijgen van een ruling inzake “overwinst”, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (101) Ten derde is de Commissie voorlopig van oordeel dat de omstreden maatregelen Esko-Graphics selectief begunstigen ten opzichte van op zichzelf staande entiteiten. Die entiteiten worden, als uitgangspunt, belast op hun in hun jaarrekening opgenomen winst, wat bovendien een winst is die is gebaseerd op transacties conform marktprijzen. Daarentegen verlagen de omstreden maatregelen de belastbare winst van Esko-Graphics tot onder het niveau van de zakelijke winst die in zijn jaarrekening is opgenomen, zoals uitgelegd in punt (85). Bovendien kunnen op zichzelf staande entiteiten vergelijkbare voordelen verkrijgen door activiteiten hetzij intern hetzij met andere op zichzelf staande entiteiten te bundelen om betere prijzen of voorwaarden op de markt te bereiken, waardoor synergie-effecten en kostenbesparingen worden bereikt die vergelijkbaar zijn met die welke door een multinationale groep worden verkregen. Deze vennootschappen kunnen echter geen ruling inzake “overwinst” verkrijgen, aangezien artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 is voorbehouden aan entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep. Daardoor worden die ondernemingen standaard belast op hun uit synergie-effecten en schaalvoordelen voortkomende winst, die onderdeel uitmaakt van hun totale winst in de zin van artikel 185, paragraaf 1, WIB 92.
- (102) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen Esko-Graphics selectief bevoordelen ten opzichte van elk van de drie bovengenoemde vergelijkbare ondernemingen, zelfs al zou artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 een rechtsgrondslag vormen om de door een entiteit van een multinationale groep geboekte winst die hoger is dan een fictief bedrag van winst dat gelijk is aan de gemiddelde winst van vergelijkbaar geachte routineondernemingen, van belasting vrij te stellen, hetgeen de Commissie betwist.

4.5.4. *Objectieve rechtvaardiging*

- (103) Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van een algemene regel creëert, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke referentieregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan de regeling zelf⁽⁸⁵⁾. Ook moet zijn gewaarborgd dat de maatregel evenredig is en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt⁽⁸⁶⁾.
- (104) De Commissie stelt zich voorlopig op het standpunt dat het niet mogelijk is om een onjuiste toepassing van de wet objectief te rechtvaardigen, aangezien een dergelijke onjuiste toepassing nooit rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling kan voortvloeien. Aangezien de omstreden maatregelen artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92 onjuist toepassen ten gunste van Esko-Graphics, waardoor die onderneming een belastingvermindering wordt toegekend zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat in de Belgische belastingwetgeving, is de Commissie voorlopig van oordeel dat de selectiviteit waartoe die maatregelen prima facie leiden, niet objectief kan worden gerechtvaardigd.

⁽⁸⁴⁾ Het gaat bijvoorbeeld om Belgische belastingplichtige vennootschappen behorend tot een multinationale ondernemingsgroep, die volgens bestaande bedrijfsmodellen in België actief zijn. Zoals volgt uit artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92, kan de aanpassing waarin die bepaling voorziet slechts bij voorafgaande beslissing worden toegestaan. Volgens de artikelen 20 en 22 van de wet van 24 december 2002 mag een voorafgaande beslissing alleen worden gegeven met betrekking tot een situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Om een ruling inzake “overwinst” aan te vragen, moet een belastingplichtige dus een “nieuwe situatie” aan de Belgische belastingdienst voorleggen, zoals de fusie of herstructurering van productieactiviteiten, de bouw van nieuwe installaties, de verhoging van de productiecapaciteit van bestaande installaties of de internalisering van leveringsactiviteiten.

⁽⁸⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 48 en de aangehaalde rechtspraak.

⁽⁸⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punten 73 en 75.

- (105) Onverminderd die voorlopige conclusie aanvaardt de Commissie in dit stadium evenmin het argument van België dat de omstreden maatregelen gerechtvaardigd zijn door de doelstelling dubbele belasting te voorkomen. Met dubbele belasting worden situaties bedoeld waarin dezelfde inkomsten tweemaal worden belast ten aanzien van dezelfde belastingplichtige (ook wel juridische dubbele belasting genoemd) of ten aanzien van twee verschillende belastingplichtigen (d.w.z. economische dubbele belasting). De noodzaak om dubbele belasting te vermijden, kan een mogelijke rechtvaardiging zijn om af te wijken van de algemene regels inzake vennootschapsbelasting⁽⁸⁷⁾. Er zijn echter geen aanwijzingen dat de omstreden maatregelen daadwerkelijk dat doel dienen, dit in tegenstelling tot de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92.
- (106) Ten eerste, zoals uiteengezet in de punten (79) tot en met (82), staan de antwoorden van de minister van Financiën waarop de ruling is gebaseerd, toe dat op een deel van de geboekte winst van Esko-Graphics dat niet in de belastbare grondslag van een verbonden buitenlandse groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, een neerwaartse aanpassing wordt uitgevoerd. De omstandigheid dat nergens hoeft te worden aangetoond dat dezelfde winst is opgenomen in de belastbare grondslag van beide verbonden vennootschappen (één in het buitenland, één in België), is een belangrijk element waarmee de rulings inzake “overwinst” zich onderscheiden van rulings inzake verrekenprijzen waarbij een correlatieve neerwaartse verrekenprijsaanpassing wordt goedgekeurd overeenkomstig de juiste toepassing van artikel 185, paragraaf 2, onder b), WIB 92. Voor dit laatste type ruling beantwoordt de neerwaartse aanpassing aan een situatie waarin de in België geboekte en van belasting vrijgestelde winst ook in de belastbare winst van een verbonden groepsentiteit in een andere belastingjurisdictie is opgenomen, hetzij omdat die winst door die entiteit in de (aanvullende) belastingaangifte is aangegeven, hetzij omdat — meer waarschijnlijk — een buitenlandse belastingdienst een primaire opwaartse aanpassing heeft uitgevoerd op de belastbare winst van die verbonden buitenlandse entiteit. De ruling verifieert niet, noch acht het nodig om te verifiëren, of de vrijgestelde “overwinst” ook in de belastbare grondslag van een buitenlandse verbonden vennootschap is opgenomen.
- (107) Ten tweede lijkt de vrijgestelde “overwinst” door de aard ervan nooit te kunnen worden opgenomen in de winst van een andere verbonden groepsvennootschap. Dat komt omdat die winst, zoals uiteengezet in de punten (83) tot en met (93), niet voortkomt uit niet-zakelijke transacties tussen Esko-Graphics en buitenlandse verbonden tegenpartijen. Die winst maakt deel uit van de winst die deze onderneming daadwerkelijk genereerde, die oorspronkelijk aan haar was toegewezen en die in haar jaarrekening was opgenomen. Die winst kan daarom nooit ook in de jaarrekening van een buitenlandse verbonden tegenpartij zijn opgenomen. Aanvullend is de Commissie van oordeel dat die winst nooit kan worden opgenomen in de belastbare winst van een dergelijke tegenpartij na een primaire (opwaartse) verrekenprijsaanpassing in het buitenland, gelet op het ontbreken van een vastgestelde verbonden transactie. Daardoor kan zich nooit een situatie van dubbele belasting voordoen met betrekking tot hetgeen België beschouwt als “overwinst”.
- (108) Bijgevolg kunnen de omstreden maatregelen niet worden geacht een antwoord te bieden op situaties waarin sprake is van daadwerkelijke of zelfs potentiële dubbele belasting. België heeft evenmin een andere rechtvaardiging aangevoerd voor de derogatie waartoe de omstreden maatregelen leiden.
- (109) Om deze redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de belastingvermindering die door de omstreden maatregelen wordt toegekend, niet rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit, en niet het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling. De discriminatie waartoe die maatregelen leiden, kan derhalve niet objectief worden gerechtvaardigd.

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

- (110) Om alle voorgaande redenen concludeert de Commissie voorlopig dat de omstreden maatregelen aan Esko-Graphics staatssteun verlenen in de vorm van een belastingvrijstelling.
- (111) Voor de toepassing van de staatssteunregels kunnen meerdere afzonderlijke rechtspersonen worden geacht één economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan beschouwd als de relevante onderneming die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande eerder het volgende verklaard: “In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.”⁽⁸⁸⁾ Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan⁽⁸⁹⁾.
- (112) In dit geval is Esko-Graphics deel van de Groep. Bovendien neemt de ruling aan dat het de Groep was die besloot om een “global entrepreneur”-model op te zetten, met Esko-Graphics als “global entrepreneur”, als gevolg waarvan die vennootschap een ruling inzake “overwinst” kon krijgen waardoor zij een deel van haar in België geboekte winst van belasting mocht vrijstellen zonder dat daarvoor een rechtsgrondslag bestaat.

⁽⁸⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punt 52.

⁽⁸⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽⁸⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, AceaElectrabel Produzione/Commissie, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55, en arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

- (113) Ofschoon de Groep georganiseerd is in verschillende rechtspersonen, moeten de vennootschappen die deel uitmaken van de Groep, bijgevolg voorlopig worden beschouwd als één enkele onderneming die van de omstreden maatregelen profiteert⁽⁹⁰⁾. Daarom is de Commissie voorlopig van oordeel dat de Esko Groep, naast Esko-Graphics, als gevolg van de omstreden maatregelen staatssteun heeft gekregen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

4.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (114) In artikel 108, lid 3, VWEU is bepaald dat de lidstaten vooraf elk voornemen om nieuwe steun te verlenen tijdig bij de Commissie moeten aanmelden, zodat de Commissie kan nagaan of het staatssteun vormt en, zo ja, of het onrechtmatig of verenigbare staatssteun is (de aanmeldingsverplichting)⁽⁹¹⁾. Voorts is bepaald dat aan te melden nieuwe steun niet mag worden uitgevoerd alvorens de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft genomen of wordt geacht dat te hebben genomen (de “standstill”-verplichting)⁽⁹²⁾. In artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht, als “onrechtmatig” omschreven.
- (115) Aangezien de Commissie tot de voorlopige conclusie is gekomen dat de omstreden maatregelen tot staatssteun leiden, mag zij ook voorlopig concluderen dat die steun onrechtmatig van aard is, aangezien die maatregelen niet bij de Commissie werden aangemeld voordat ze tot uitvoering werden gebracht.

4.8. Verenigbaarheid met de interne markt

- (116) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij onder een van de in artikel 107, lid 2, VWEU genoemde gronden valt⁽⁹³⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, VWEU genoemde gronden valt⁽⁹⁴⁾. De lidstaat die de steun toekent, moet aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU⁽⁹⁵⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (117) België heeft geen verenigbaarheidsgronden aangevoerd voor de staatssteun die door middel van de omstreden maatregelen aan Esko-Graphics en aan de Groep als geheel is verleend, noch heeft de Commissie verenigbaarheidsgronden kunnen vaststellen.
- (118) De Commissie merkt met name op dat, aangezien de door de omstreden maatregelen toegekende fiscale behandeling lijkt te leiden tot een vermindering van de lasten die normaal gesproken op de betrokken onderneming drukken in het kader van haar activiteiten, die vermindering derhalve als exploitatiesteun moet worden beschouwd. Volgens de rechtspraak kan dergelijke steun normaal gesproken niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt omdat hij niet dient om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; evenmin zijn de desbetreffende stimulansen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische tekortkoming in de betrokken gebieden⁽⁹⁶⁾.

5. CONCLUSIE

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

⁽⁹⁰⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: “Uit de door de verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”

⁽⁹¹⁾ Verordening (EU) 2015/1589, artikel 2.

⁽⁹²⁾ Artikel 108, lid 3, VWEU; Verordening (EU) 2015/1589, artikel 3.

⁽⁹³⁾ De in artikel 107, lid 2, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele gebruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽⁹⁴⁾ De in artikel 107, lid 3, VWEU vastgestelde afwijkingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen voor bepaalde belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang of om een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽⁹⁵⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

⁽⁹⁶⁾ Arrest van het Gerecht van 16 oktober 2014, Eurallumina/Commissie, T-308/11, ECLI:EU:T:2014:894, punten 85 en 86.

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

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

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

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