

Les Pays-Bas abordent les 'asymétries dans les prix de transfert'

Une loi du 22 décembre 2021 visant à lutter contre les asymétries dans les prix de transfert nées de l'application du principe de pleine concurrence, est entrée en vigueur aux Pays-Bas le 1er janvier 2022 (de *Wet tegengaan mismatches* ou loi de lutte contre les asymétries). La nouvelle loi vise à éliminer les doubles non-impositions dues aux asymétries en matière de prix de transfert. Elle peut avoir des conséquences pour les situations transfrontalières tant actuelles que nouvelles avec les Pays-Bas.

Le contexte

En vertu de la jurisprudence néerlandaise, des conditions non conformes au marché convenues entre parties liées sont modifiées pour les adapter aux conditions qui auraient été conclues entre parties indépendantes (le principe de pleine concurrence); (Hoge Raad, 31 mai 1978, *BNB*, 1978/252). Ce principe de pleine concurrence a été codifié en 2002 aux Pays-Bas à l'article 8b, alinéa 1 de la loi de 1969 relative à l'impôt des sociétés. Avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, une modification des prix de transfert pouvait entraîner une correction tant à la hausse qu'à la baisse du bénéfice soumis à l'impôt des sociétés néerlandais et ce, peu importe qu'une correction équivalente ait ou non été appliquée dans le pays de la partie liée. C'est ainsi que pouvait apparaître une 'asymétrie dans les prix de transfert'.

Dans le cadre du projet BEPS et de la deuxième directive européenne contre l'évasion fiscale (*Anti Tax Avoidance Directive 2*, ou *ATAD2*), il est explicitement mentionné que les mesures de lutte contre le transfert de bénéfices par des dispositifs hybrides ne concernent pas le transfert de bénéfices par 'asymétries dans les prix de transfert'. Lors de la mise en œuvre de la directive *ATAD 2* dans la législation néerlandaise, le secrétaire d'Etat aux Finances a dès lors annoncé une enquête sur la manière dont les transferts de bénéfices en raison de ces asymétries peuvent être évités. Ces asymétries peuvent en effet également conduire à l'évasion fiscale. Cette enquête a débouché sur un rapport publié le 15 avril 2020 (voyez également *Fisco. Int.* 2021, n° 447, p. 10), qui a finalement donné lieu à la présente loi.

Qu'est-ce qui change ?

Adaptation des bénéfices à la baisse

Une adaptation à la baisse des bénéfices d'un contribuable en vertu du principe de pleine concurrence n'est désormais plus possible si le contribuable ne rend pas plausible qu'une adaptation à la hausse correspondante a lieu au niveau de l'entité liée 'dans le cadre d'un impôt prélevé en fonction des bénéfices' (nouvel art. 8bb, loi relative à l'impôt des sociétés). La nouvelle loi ne prévoit pas la possibilité de faire la preuve contraire (à savoir qu'il ne s'agirait pas d'un abus). Une adaptation à la baisse des bénéfices suppose que l'on prenne en considération, sur le plan fiscal, des charges plus élevées ou des profits moins élevés que les charges ou profits convenus (sur le plan commercial et contractuel).

Exemple : une partie liée non néerlandaise a octroyé un prêt à une SRL néerlandaise avec un intérêt convenu de 2 %, alors qu'un intérêt de pleine concurrence s'élèverait à 5 %. Avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, il était possible d'effectuer une adaptation à la baisse des bénéfices de la SRL néerlandaise à concurrence de la différence entre 2 % et 5 % d'intérêt (à payer), même si aucune correction à la hausse équivalente n'avait eu lieu dans le pays de la partie liée. Ce n'est désormais plus possible.

Transfert d'éléments d'actif et de dettes

La nouvelle loi vise également l'hypothèse où un contribuable néerlandais obtient d'une entité liée non néerlandaise un élément d'actif ou une dette dont la valeur de marché est supérieure (élément d'actif) ou inférieure (dette) au prix convenu. Dorénavant, une adaptation de la

La nouvelle loi peut avoir des conséquences pour les situations transfrontalières tant actuelles que nouvelles avec les Pays-Bas

La nouvelle loi peut entraîner des situations défavorables si l'adaptation correspondante du côté de la partie liée est sans effet sur un impôt prélevé en fonction des bénéfices

valeur comptable fiscale de l'élément d'actif ou de la dette dans le chef du contribuable néerlandais n'est plus possible s'il ne rend pas plausible le fait qu'une adaptation correspondante a lieu au niveau de l'entité liée 'dans le cadre d'un impôt prélevé en fonction des bénéfices' (nouvel art. 8bc, loi relative à l'impôt des sociétés). S'il est vrai qu'auparavant, un contribuable néerlandais pouvait acheter un actif en dessous de la valeur de marché, mais pouvait prendre en considération la valeur de marché sur le plan fiscal et pouvait procéder à un amortissement sur base de cette valeur, ce n'est donc désormais plus possible.

Exemple : une partie liée non néerlandaise cède la propriété intellectuelle à une SRL néerlandaise pour un prix de 500, alors que le prix de pleine concurrence est de 1.000. Auparavant, la SRL néerlandaise pouvait inscrire la propriété intellectuelle pour 1.000 dans son bilan fiscal et l'amortir chaque année, même si aucune adaptation correspondante n'avait été prise en considération au niveau de la partie liée. Ce n'est désormais plus possible. La SRL néerlandaise doit inscrire la propriété intellectuelle pour 500 dans son bilan fiscal et elle ne peut l'amortir que sur base de ce montant.

Apport de capital, etc.

Enfin, la nouvelle loi vise également l'hypothèse où un contribuable néerlandais obtient un élément d'actif ou une dette d'une entité liée sous la forme 'd'un apport de capital, d'une distribution de bénéfices, d'un remboursement de capital libéré ou d'un versement de liquidation' : la valeur comptable qui est prise en considération au niveau du contribuable néerlandais est désormais au maximum (pour un élément d'actif) ou au minimum (pour une dette) la valeur qui est prise en considération dans le chef de l'entité liée 'dans le cadre d'un impôt prélevé en fonction des bénéfices'. L'obtention d'un élément d'actif dans le cadre d'une fusion ou d'une scission, où le patrimoine est obtenu à titre universel, est considérée à cet égard comme une opération juridique comparable à un apport de capital, etc., à moins que l'on ait recours à une facilité fiscale (qui aurait pour effet que la valeur comptable fiscale soit reportée dans la société bénéficiaire); (nouvel art. 8bd, loi relative à l'impôt des sociétés).

Cet article a été ajouté à la proposition de loi pour permettre de lutter aussi contre les cas de doubles non-impositions au niveau des apports de capital et de distributions de bénéfices *en nature*. En effet, des réactions à la proposition de loi initiale indiquaient que, sans cette mesure complémentaire, des voies permettant d'obtenir la non-imposition de manière similaire (par exemple, un apport de capital officiel au lieu d'un apport informel) seraient restées hors d'atteinte.

Exemple : une partie liée non néerlandaise apporte un élément d'actif dans sa filiale, une SRL néerlandaise, et tient compte d'une valeur de 100 pour déterminer l'impôt sur ses bénéfices. Dans le circuit économique, la valeur de l'élément en question est de 400. Auparavant, la SRL néerlandaise pouvait inscrire l'élément d'actif pour 400 dans son bilan fiscal et l'amortir chaque année sur base de cette valeur, peu importe la valeur qui avait été prise en considération au niveau de la partie liée. Ce n'est désormais plus possible et la SRL néerlandaise doit inscrire l'élément d'actif pour 100 dans son bilan fiscal, et elle ne peut l'amortir que sur base de ce montant.

Entrée en vigueur

La nouvelle loi est entrée en vigueur le 1er janvier 2022 et trouve à s'appliquer pour la première fois aux exercices comptables qui commencent à partir du 1er janvier 2022.

La loi vise aussi certains biens d'investissement obtenus précédemment, à savoir des cas où un contribuable a reçu un bien d'investissement durant les exercices comptables qui commencent à partir du 1er juillet 2019 et avant le 1er janvier 2022, de la part d'une entité liée, sachant que ce bien peut encore être amorti au début du premier exercice comptable qui commence à partir du 1er janvier 2022 ou d'un exercice comptable suivant : le montant de l'amortissement sur le bien peut alors être limité si, au moment de la cession, le bien aurait été visé par la nouvelle législation si cette législation avait été en vigueur à ce moment-là (art. 35, loi relative à l'impôt des sociétés). Il s'agit uniquement d'une limitation de l'amortissement qui ne modifie nullement la valeur comptable du bien, ce qui est par contre le cas pour une acquisition à partir du 1er janvier 2022.

Questions importantes et observations

- La nouvelle loi peut entraîner des situations défavorables, si, lors d'une transaction, l'adaptation correspondante du côté de la partie liée est sans effet sur un impôt prélevé en fonction des bénéfices. C'est par exemple le cas pour les entités 'subjectivement exonérées' (à savoir des entités qui répondent aux critères de l'imposition mais qui, en raison d'une disposition légale particulière, bénéficient d'une exonération d'impôt subjective), les entités hybrides et les entités établies dans des juridictions dénuées d'impôt sur les bénéfices. Pour les entités hybrides, la loi prévoit une atténuation en ce sens que, sous certaines conditions, le test relatif à l'adaptation correspondante peut avoir lieu au niveau des participants et non pas au niveau de l'entité hybride avec laquelle le rapport juridique existe avec la société néerlandaise. En ce qui concerne les entités 'subjectivement exonérées', comme les fonds de pension, l'on a pris, pendant les travaux par-

lementaires, l'engagement selon lequel la loi 'en général' n'entraînerait pas de modification de leur traitement fiscal.

- La loi n'est pas non plus sans conséquences pour les contribuables néerlandais exerçant des activités (*back-to-back*) de financement, de licence ou de leasing. Avant la loi, la fixation des prix de transfert sur ces activités était essentiellement axée sur la question de savoir si la marge entre les paiements entrants et sortants d'intérêts, de redevances ou de leasing était conforme au principe de pleine concurrence. La nouvelle loi a pour conséquence que la conformité de chaque transaction au principe de pleine concurrence devient plus pertinente (approche 'par transaction'). Si les intérêts à recevoir dans le cadre d'une transaction sont par exemple jugés artificiellement bas, ils seront majorés et imposés dans leur intégralité. En ce qui concerne les intérêts à payer dans le cadre d'une transaction connexe, ce type d'adaptation ne peut plus être fait dans la mesure où aucune adaptation correspondante n'est opérée dans le chef de la société du groupe concernée. Cela peut donner lieu à des intérêts majorés et pleinement taxés dans le cadre d'une transaction sans que la déduction correspondante des intérêts payés dans le cadre de la transaction connexe soit corrigée.

- A propos plus particulièrement du régime relatif aux éléments d'actif obtenus dans le cadre d'un apport de capital, etc. (art. précité 8bd, loi relative à l'impôt des sociétés), la notion de la 'valeur qui, au niveau de l'entité liée, est soumise à un impôt prélevé en fonction des bénéfices' peut avoir un effet singulier au niveau des groupes américains compte tenu des règles *check-the-box*. Exemple : US Co est une société américaine qui est régulièrement soumise à un impôt sur les bénéfices aux Etats-Unis. US Co détient toutes les actions d'une SRL néerlandaise qui, à des fins fiscales américaines, est considérée comme transparente (*disregarded*). US Co apporte un élément

d'actif dans la SRL néerlandaise. Comme celle-ci est considérée comme transparente à des fins fiscales américaines, l'apport en tant que tel n'est pas visible (*non-existent*) dans une perspective fiscale américaine et selon le texte de la nouvelle loi néerlandaise il n'est pas impliqué dans le cadre 'd'un impôt prélevé en fonction des bénéfices'. Compte tenu de la transparence de la SRL néerlandaise, le *revenu sous-jacent* de la SRL néerlandaise, dont le revenu généré grâce à l'élément d'actif apporté, est par contre concerné par l'impôt américain. Autrement dit, il n'est nullement question d'une situation de double non-imposition, et cette situation devrait rester hors de portée de la loi. Notons en outre que les éventuels avantages fiscaux résultant du caractère hybride de la SRL néerlandaise sont neutralisés par la législation sur les dispositifs hybrides (en exécution de la directive ATAD2). Bien qu'il n'y ait donc ici *de facto* aucune asymétrie dans les prix de transfert, la nouvelle loi néerlandaise pourrait, à strictement parler, donner lieu à une limitation de la valeur comptable fiscale de l'actif apporté.

- Enfin, compte tenu de la nouvelle loi, l'on peut s'attendre à une augmentation du nombre de procédures amiables afin d'obtenir l'adaptation correspondante dans le chef de la partie liée et ainsi de limiter l'application de la loi.

Et maintenant ?

Les contribuables néerlandais devront examiner minutieusement leurs transactions intra-groupe existantes ou nouvelles, pour voir si elles sont touchées par la nouvelle législation et s'ils doivent éventuellement adapter les conventions pour en limiter l'application. Par ailleurs, on déplore toujours beaucoup d'incertitudes concernant l'application de la loi. Espérons que le ministère des Finances néerlandais y remédiera rapidement.

**Natalie Reypens, Jan-Willem Kunen,
Anne Klaassen**

Précompte mobilier

Exonération 'Tate & Lyle' de Pr.M. : des conditions trop strictes ?

Le 16 juin 2022, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a rendu son arrêt dans l'affaire C-572/20 (*ACC Silicones*), estimant que sont contraires au droit communautaire les exigences allemandes en matière de remboursement des retenues à la source sur dividendes payés à des sociétés non résidentes détenant une

participation inférieure aux seuils prévus par la directive mère-fille (ci-après les 'dividendes de participations de portefeuille'). Cet arrêt devrait influencer l'application de la législation belge 'Tate & Lyle', ainsi que la solution des litiges en cours depuis l'arrêt de la CJUE du 12 juillet 2012 dans l'affaire du même nom (C-384/11).