

Réf: Accom DEROGATION 2005/5

Résumé de l'avis du 27 octobre 2005 relatif à une demande de dérogation à la règle limitant le montant des honoraires pour la prestation d'autres services que les missions légales du commissaire (ratio « one to one ») visée à l'article 133, alinéas 5 et 7 du Code des sociétés.

▪ **Introduction / Objet de la demande d'avis**

Le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ci-après, le Comité) a été saisi par un commissaire, sur base de l'article 133, alinéa 6, 2° du Code des sociétés, d'une demande d'avis préalable au sujet d'une demande de dérogation à la règle dite « one to one » visée à l'article 133, alinéas 5 et 7 du Code des sociétés.

Ladite règle « one to one » impose aux commissaires (ainsi qu'à leur réseau) de certaines sociétés, l'interdiction de prêter des services autres que les missions qui sont confiées par la loi au commissaire dans la mesure où le total des rémunérations afférentes à ces services dépasserait les émoluments pour l'exercice du mandat de commissaire.

▪ **Principaux éléments du dossier**

Le requérant est le représentant permanent du commissaire d'une société de droit belge qui fait partie d'un groupe international coté au New York Stock Exchange et de ce fait soumis à la supervision de la Securities and Exchange Commission.

Un comité d'audit international est institué au niveau du groupe. D'après les documents transmis par le requérant, ce comité d'audit international est chargé, eu égard à la législation américaine applicable, d'autoriser toutes autres prestations de services que les missions légales de contrôle incombant au commissaire.

Il n'a pas été institué de comité d'audit au niveau de la société de droit belge.

La filiale belge concernée a fait appel au réseau de consultance fiscale du commissaire pour la prestation de certains services spécifiques, à savoir la consultance et l'assistance en matière fiscale, d'une part pour déterminer un prix conforme au marché pour les activités de stockage d'un centre logistique, à créer, de la filiale belge ( tude sur les prix de transfert ("transfer pricing")), et d'autre part, pour l'introduction et le traitement d'une demande de ruling fiscal auprès du « Service des Décisions anticipées en matière fiscale » institué auprès du Service Public Fédéral Finances, et ce sur base de l'étude sur les prix de transfert susvisée.

Pour réaliser l'étude sur les prix de transfert, le réseau (du commissaire) réunit des données sur base d'entretiens avec le personnel du client, formule des avis au sujet des méthodes possibles de détermination des prix de transfert (en conformité avec les principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert) et recherche, à l'aide d'une méthode internationalement admise, des points de comparaison possibles sur le marché.

Sur base de cette étude sur les prix de transfert, la filiale belge demandera, ultérieurement, au Service des Décisions anticipées en matière fiscale précité un ruling unilatéral sur la conformité au marché du prix prévu pour les activités logistiques envisagées. Dans cette démarche, la filiale belge sera « accompagnée » par le réseau du commissaire. Selon le commissaire, il s'agit là d'une procédure purement administrative qui se résume à accompagner le client dans la présentation de son point de vue; le client étant le seul à fournir les données. Le réseau du commissaire ne prend aucunement position. Le client est présent aux réunions avec le Service des Décisions anticipées en matière fiscale. Au cas où il ne devrait pas se dégager d'accord (avis de ruling négatif), le requérant indique que les éventuels conflits en la matière seront portés par des avocats devant le tribunal fiscal et que le réseau du commissaire se retirera immédiatement du dossier. Le requérant en conclut que, sur ce point, il n'est pas question d'une représentation interdite du client en cas de litige (cf. l'article 183 ter, 6  de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés).

Ces deux missions constituent des prestations de services non récurrentes.

Le requérant est d'avis que les deux prestations de services ne sont pas interdites et qu'elles ne sont pas de nature à compromettre son indépendance en tant que commissaire.

Sur base des informations communiquées par le requérant, les prestations de services décrites ci-dessus et les honoraires proposés ont été soumis à l'accord préalable du comité d'audit international qui les a explicitement approuvés.

*

En ce qui concerne plus particulièrement le respect de la règle « one to one » visée à l'article 133, alinéas 5 et 7 du Code des sociétés, le commissaire a déclaré que le total des honoraires prévus pour les prestations demandées dépassera les émoluments qui lui sont attribués pour l'exercice de son mandat de commissaire.

Le commissaire ne sera dès lors en mesure de respecter les dispositions précitées du Code des sociétés et ne pourra effectivement pr ster les services complémentaires en question que s'il obtient du Comité une dérogation à la règle « one to one ».

▪ **Avis du Comité (dérogation)**

Aspects de procédure

Le requérant a confirmé par écrit avoir transmis au Comité toutes les informations utiles en vue d'un examen correct de sa demande, et ce conformément à l'article 2, alinéa 7 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 en exécution de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés visant la création du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Conformément à l'article 1^{er}, alinéa 5 du même arrêté royal, les experts désignés respectivement par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et par le Conseil Supérieur des Professions Economiques ont été invités à donner leur avis sur le dossier.

Nature et portée de l'avis

L'avis formulé ci-après a été rendu sur base de l'article 133, alinéa 6, 2^o du Code des sociétés qui investit le Comité du pouvoir d'accorder des dérogations au respect de la règle « one to one » visée à l'article 133, alinéas 5 et 7 du Code des sociétés.

Compatibilité des prestations de services concernées avec l'exercice du mandat de commissaire

A. Etude sur les prix de transfert

Sans préjudice des dispositions applicables du Code des sociétés, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises et des arrêtés d'exécution de ces lois, la compatibilité des services autres que les missions légales avec l'exercice indépendant de la fonction de commissaire doit s'analyser, dans le cas présent, plus précisément au regard du prescrit de l'article 183 ter (1^o), (2^o) et (4^o) de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, introduit par l'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire.

Les dispositions précitées énoncent que le commissaire ne peut se déclarer indépendant dans les cas où lui-même ou une personne de son réseau

(1^o) prend une décision ou intervient dans le processus décisionnel dans la société contrôlée;

(2^o) assiste ou participe à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée;

(4^o) réalise des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels de la société contrôlée, au cas où celles-ci constituent un élément important des comptes annuels.

Il ressort du rapport au Roi qui précède l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire que ces catégories de prestations de services ont été interdites, la menace pour l'indépendance du commissaire due au risque d'auto-révision étant jugée trop élevée dans ces hypothèses.

De la description, transmise par le commissaire, de la méthode de travail et de la procédure que le réseau entend mettre en oeuvre pour réaliser l'étude sur les prix de transfert demandée, il ressort que tant l'approche que la méthodologie sont hautement standardisées, et qu'elles ont été développées et sont appliquées en conformité avec des normes internationales. L'étude permet de dégager une fourchette de marges, par exemple nettes ou brutes, dans laquelle se situe le prix conforme au marché (arm's length pricing). C'est ensuite au client qu'il appartient de décider de manière autonome s'il se positionne ou non dans la fourchette ainsi calculée, et pour quelle valeur. Le client peut décider d'ignorer le contenu de l'étude ou même ne l'utiliser que comme une de ses sources d'information.

Le réseau du commissaire n'intervient dès lors en aucune manière dans la préparation, dans la tenue des livres comptables ou dans l'établissement des comptes annuels de la société contrôlée. Il ne s'agit pas non plus, en l'espèce, de l'évaluation de la société concernée ou d'éléments importants des comptes annuels.

Le Comité a dès lors constaté que, dans le cas présent, il n'existe pas de menace d'auto-révision et que l'étude sur les prix de transfert concernée est compatible avec l'exercice indépendant de la mission légale du commissaire.

B. Demande de ruling (accompagnement du client dans l'introduction et la défense de son dossier auprès du Service des Décisions anticipées en matière fiscale institué auprès du Service Public Fédéral Finances)

Sans préjudice des dispositions applicables du Code des sociétés, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises et des arrêtés d'exécution de ces lois, la compatibilité des services autres que les missions légales, avec l'exercice indépendant de la fonction de commissaire doit s'analyser, dans le cas présent, plus précisément au regard de l'article 183 ter (1°), (2°) et (6°) de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, introduit par l'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire.

Les dispositions précitées énoncent que le commissaire ne peut se déclarer indépendant dans les cas où lui-même ou une personne de son réseau

(1°) prend une décision ou intervient dans le processus décisionnel dans la société contrôlée ;

(2°) assiste ou participe à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée ;

(6°) représente la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres.

Il ressort du rapport au Roi qui précède l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, que ces catégories de prestations de services ont été interdites, la menace pour l'indépendance du commissaire due à l'auto-révision, d'une part, et à la représentation (advocacy), d'autre part, étant jugée trop élevée dans ces hypothèses.

Le même rapport au Roi précise également de façon explicite que c'est sciemment que les prestations relatives à des conseils en matière fiscale n'ont pas été interdites, eu égard au caractère ouvert de l'économie belge ainsi qu'au fait qu'une telle interdiction n'est pas prévue ni par la Recommandation européenne du 16 mai 2002, ni par le Sarbanes Oxley Act américain.

Il n'en demeure pas moins qu'au niveau des interdictions précitées régissant la prestation de services par le commissaire et son réseau, une interprétation est requise, afin de déterminer en particulier – dans une hypothèse comme en l'espèce – où se situe, dans la pratique, la frontière entre la consultance fiscale autorisée d'une part, et l'interdiction de prendre une décision ou d'intervenir dans le processus décisionnel dans la société contrôlée, et plus précisément, de "représenter" la société contrôlée dans le règlement de "litiges", fiscaux ou autres, d'autre part.

Il va de soi qu'une telle interprétation doit être examinée au regard du cadre général en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises et des commissaires, consacré depuis de longues années déjà par la législation belge, et s'aligner sur celui-ci. L'article 183 bis de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés prévoit en effet, que les interdictions contenues dans le Code des sociétés, dans la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises et dans les arrêtés d'exécution de ces lois, restent entièrement applicables et ne sont dès lors pas affectées par les nouvelles dispositions prévues par les articles 183 bis à sexies de l'arrêté royal précité du 30 janvier 2001.

Ainsi, outre les dispositions générales régissant l'indépendance du commissaire et contenues dans l'article 133 alinéas 1 et 2, du Code des sociétés, les principes et dispositions suivants du cadre général relatif à l'indépendance s'appliquent en l'espèce :

- le principe de l'indépendance en « apparence »;
- l'interdiction faite au commissaire de représenter les intérêts de la société contrôlée (advocacy);
- l'interdiction faite au commissaire de se mettre dans une situation d'auto-révision.

L'indépendance en apparence

Dans son Cadre général, la Recommandation européenne du 16 mai 2002 dispose que, dans l'exercice de son activité de contrôle légal des comptes, le commissaire doit être indépendant de son client, dans les faits comme dans les apparences. En vertu de la Recommandation, un commissaire ne devrait pas réaliser un contrôle donné s'il existe une quelconque relation financière, d'affaires, d'emploi ou autre entre lui-même et son client (y compris certains services extérieurs à la mission d'audit fournis au client), dont un tiers raisonnable et informé jugerait qu'elle compromet son indépendance.

La Recommandation énonce que l'objectivité et l'intégrité professionnelle doivent être les principes fondamentaux sous-tendant l'avis qu'un contrôleur légal émet sur des  tats financiers. Le principal moyen dont dispose le commissaire pour démontrer au public qu'un contrôle légal est exécuté conformément à ces principes est d'agir et d'être perçu comme agissant de manière indépendante.

Le respect par le commissaire de ces principes fondamentaux (et des règles qui en découlent) s'avère d'une importance cruciale pour qu'il puisse conserver la confiance du public dans la fiabilité des  tats financiers et, partant, maintenir la reconnaissance de sa fonction dans l'organisation de la vie sociale.

L'objectif ultime d'une mission de contrôle consiste à exprimer une opinion objective. L'indépendance est le moyen pour le commissaire de démontrer qu'il est à même d'exercer sa mission de façon objective. L'indépendance sous-entend:

- l'indépendance d'esprit, c'est-à-dire l'état d'esprit qui garantit que toutes les considérations en rapport avec la tâche confiée, à l'exclusion de toute autre considération, sont prises en compte;
- l'indépendance en apparence, c'est-à-dire la nécessité d'éviter les situations et les faits matériels qui, de par leur importance, amèneraient un tiers raisonnable et bien informé de la matière à remettre en question l'objectivité du commissaire.

Même si la distinction entre l'indépendance d'esprit et l'indépendance en apparence n'est pas exprimée telle quelle dans la législation belge, il paraît difficilement contestable, eu égard à son importance fondamentale, qu'en droit belge également, l'indépendance en apparence constitue un principe essentiel, auquel il y a lieu de confronter l'interprétation du principe de l'indépendance lui-même ainsi que les dispositions du droit belge qui en sont dérivées. Ce raisonnement est notamment conforté par le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Ce rapport précise en effet: « Il ne suffit pas cependant de constater que le réviseur d'entreprises doit avoir un comportement objectif et impartial dans l'exercice de ses missions r visorales. Il faut que la fonction soit perçue comme indépendante dans son essence par tous ceux qui sont susceptibles de prendre connaissance ou d'utiliser un rapport ou une attestation révisorale. » (ndlr. le souligné a été ajouté).

L'interdiction de représenter les intérêts de la société contrôlée ("advocacy")

La Recommandation européenne susvisée arrête comme principe de base que l'indépendance du commissaire peut être menacée s'il plaide en faveur de son client, ou au contraire contre celui-ci, dans toute procédure contradictoire ou toute autre situation. Cette Recommandation précise notamment, sous le point 7.2.5., qu'une menace liée à la représentation apparaît chaque fois que le commissaire ou son réseau intervient pour le compte de son client dans la résolution d'un conflit ou d'un litige.

Ce point est cependant développé plus en avant à l'aide de nombreuses nuances subtiles dans l'annexe à la Recommandation, qui contient des "commentaires qui visent à faciliter" l'interprétation des principes fondamentaux énoncés dans la Recommandation.

Ainsi l'annexe rappelle-t-elle le principe fondamental énoncé dans la Recommandation elle-même, ajoutant qu'un commissaire qui intervient dans la résolution d'un conflit ou d'un litige, doit apprécier dans quelle mesure il est confronté à des menaces liées à la représentation et à un risque d'auto-révision. D'après l'annexe, le risque de représentation est accru, lorsque le commissaire joue un rôle actif pour le compte du client dans la résolution d'un conflit ou d'un litige.

Par contre, l'annexe indique - sans donner toutefois de justification - qu'il existe "un certain nombre d'autres situations précises dans lesquelles on consid rera généralement que l'indépendance (du commissaire) n'est pas menacée, même s'il joue un rôle relativement actif pour le compte de son client". Elle précise que c'est par exemple le cas lorsque le commissaire représente un client devant les tribunaux ou l'administration fiscale en cas de litige dans ce domaine. Ce même commentaire se termine comme suit: "Quelles que soient les circonstances cependant, le (commissaire) est tenu d'analyser la situation concrète et son degré d'implication afin d'évaluer avec soin s'il existe un risque significatif pour son indépendance".

Comme il a été rappelé, la réglementation belge a sur ce point donné suite à la Recommandation, notamment en prévoyant à l'article 183 ter, 6 , de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 l'interdiction pour le commissaire et son réseau, de représenter la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres. Toutefois, dans cette matière, il y a également lieu de tenir compte d'une disposition antérieure, reprise sous le Chapitre "Règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice d'une mission révisorale"   l'article 12, à 2, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, qui prévoit qu' "  l'exception de la représentation dans le cadre d'autres missions légales ou de missions qui vont inévitablement de pair avec sa mission révisorale ou qui en résultent, le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune autre fonction, mandat ou mission le conduisant à prendre part à la gestion d'une entreprise ou à représenter les intérêts de cette entreprise à quelque titre que ce soit."¹ Cette disposition générale, qui s'applique à tout réviseur d'entreprises, a donc une portée manifestement plus large que la disposition particulière de l'article 183 ter, 6  susvisé, introduite en 2003 en exécution de la loi dite corporate governance du 2 août 2002, dans l'arrêté d'exécution du Code des sociétés.

¹ Cet article 12, à 2, contient, dans sa traduction néerlandaise, une erreur importante. La version originale française est libellée comme suit : « ...le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune autre fonction, mandat ou mission le conduisant à prendre part à la gestion d'une entreprise ou à représenter les intérêts de cette entreprise à quelque titre que ce soit... » . Les termes « les intérêts » ont à tort été omis dans la version néerlandaise.

L'interdiction d'auto-révision

D'après la Recommandation précitée, cette menace de l'indépendance se rapporte à la difficulté de conserver son objectivité dans un processus d'auto-révision (par exemple, lorsque le commissaire a pris des décisions, ou participé à la prise de décisions, qui relèvent entièrement de la direction du client contrôlé, etc.). L'annexe à la Recommandation indique notamment que tout conseil ou assistance lié à un service quelconque fourni par le commissaire, doit laisser au client la possibilité de choisir entre des solutions raisonnables. Ceci n'exclut pas que le commissaire fasse des recommandations au client. Toutefois, de tels conseils doivent être justifiés par une analyse objective et transparente, sachant que le client examinera ces recommandations avant de prendre toute décision.

L'interdiction d'auto-révision revêt évidemment une importance fondamentale et constitue, dans le droit belge, la justification de nombreuses interdictions particulières en ce qui concerne la prestation d'autres services (que les missions légales) par les commissaires. Ainsi, l'article 183 ter, 1  de l'arrêté royal précité du 30 janvier 2001 interdit-il au commissaire de prendre une décision ou d'intervenir dans le processus décisionnel dans la société contrôlée. Au même motif, l'article 183 ter, 2 , interdit au commissaire d'assister ou de participer à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée.

*

La description sommaire, reprise ci-avant, des principes et règles pertinents, dans le cas présent, pour apprécier la question de savoir si l'intervention du réseau du commissaire devant le Service des Décisions anticipées en matière fiscale est compatible avec l'exercice indépendant du mandat de commissaire, illustre la complexité des considérations qu'appelle l'examen de cette problématique. Cette complexité est d'autant plus grande du fait que dans l'appréciation de la situation à examiner sous l'angle de l'indépendance, l'on ne pourrait ignorer qu'en Belgique il existe un lien traditionnel et très ténu entre le droit comptable et le droit des comptes annuels, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part, à tout le moins en ce qui concerne l'établissement des comptes annuels statutaires. En effet, sauf dérogation explicite par la loi fiscale, le bénéfice imposable est déterminé conformément aux règles du droit comptable. Ce lien étroit entre la comptabilité et la fiscalité est fondamental et a des conséquences pratiques importantes. Sur ce point, la Belgique et d'autres Etats membres continentaux européens se distinguent fondamentalement du monde anglo-saxon, où en principe ce type de lien étroit ne prévaut pas.

*

D'après le dossier introduit par le commissaire, il s'avère que, sur base de l'étude sur les prix de transfert précitée, la filiale belge demandera par après au Service des Décisions anticipées en matière fiscale, un ruling unilatéral au sujet de la conformité au marché du prix proposé pour les activités logistiques envisagées. Dans cette démarche, la filiale sera "accompagnée" par le réseau du commissaire. D'après le dossier, il s'agit là d'une procédure purement administrative, dans laquelle le client est accompagné pour la présentation de son point de vue et pour laquelle le client est le seul à fournir les données. Le réseau du commissaire ne

prend aucunement position. Tous les aspects de la démarche sont préalablement examinés en concertation avec le client ; l'intervention du réseau se limitant à accompagner le client dans la présentation de son point de vue. Le client est présent aux réunions avec le Service des Décisions anticipées en matière fiscale. Au cas où il ne devrait pas se dégager d'accord (avis de ruling négatif), le requérant indique que les éventuels conflits en la matière seront portés par des avocats devant le tribunal fiscal et que le réseau se retirera immédiatement du dossier.

Cette description de la procédure suivie dans le cadre de la demande d'un ruling n'est cependant pas confirmée par la lettre d'engagement ("engagement letter") relative aux prix de transfert et signée par le réseau du commissaire; laquelle a été communiquée à la demande du Comité.

Dans ce document crucial il n'est aucunement fait référence ou allusion à la problématique de l'indépendance découlant du fait que la consultance fiscale est assurée par le réseau du commissaire. Au contraire, le document met en exergue le rôle actif et directeur du réseau dans la demande et le traitement du ruling dans son ensemble, comme si la filiale belge concernée était une cliente où aucune mission légale de contrôle n'était exercée par la même organisation. C'est en effet le réseau qui introduit la demande et qui assure les contacts avec le Service des Décisions anticipées. Rien n'a été stipulé au sujet du fait que le réseau doit en tout état de cause se retirer du dossier (cfr. l'article 183 ter, 6  AR du 30 janvier 2001) au cas où aucun accord ne se dégagerait avec ledit Service et que, le cas échéant, un conflit naîtrait. Ce ne sont pas la simple implication formelle et la confirmation ultérieure du client de ce qui a été négocié et discuté par le conseil fiscal avec le service de ruling, qui permettraient d'avoir une appréciation différente de la nature réelle des rapports entre le conseil fiscal et son client. Il est vrai que cette manière de procéder peut parfaitement se justifier dans les cas où la même organisation n'assure pas pour le même client la prestation simultanée de missions légales de contrôle et d'autres services.

Dans le dossier sous examen, le Comité constate par conséquent que l'apparence est crée, de par son intervention, que le réseau de consultance fiscale du commissaire représentera, devant le Services des Décisions anticipées en matière fiscale, les intérêts du client contrôlé par le commissaire. Il s'agit d'une représentation d'intérêts apparente affectant l'indépendance du commissaire, et contraire tant au principe de l'indépendance en apparence (voir supra), qu'à la ratio legis de l'article 12, à 2 de l'AR du 10 janvier 1994 (supra) et à la ratio legis de l'article 183 ter, 6  de l'AR du 30 janvier 2001. A ce titre, le Comité souligne qu'il ne se prononce pas sur la question de savoir si dans le présent dossier – malgré l'apparence qui est crée – l'indépendance d'esprit (en tant qu'état d'esprit, voir supra) sera respectée ou non. L'objectivité en tant qu'état d'esprit ne peut en effet être soumise à une vérification externe quelconque, pas plus que l'intégrité ne peut être appréciée à l'avance (cf. le Cadre général de la Recommandation européenne précitée).

Par ailleurs, le Comité est d'avis qu'en règle générale – compte tenu notamment du lien étroit en Belgique, entre la fiscalité et la comptabilité, et contrairement à ce qui est affirmé dans l'annexe à la Recommandation européenne précitée – la circonstance pour le réseau d'un commissaire de jouer dans le cadre de sa consultance au profit de la société contrôlée, un rôle actif et directeur à l'égard de l'Administration fiscale, constitue en soi une menace pour

l'indépendance du commissaire, tant sous l'angle du principe de l'indépendance en apparence, que sous celui des interdictions frappant la représentation et l'auto-révision.

Examen de la demande de dérogation à la règle « one to one »

Le Comité constate que la filiale de droit belge est soumise aux règles du groupe en matière de gouvernance d'entreprise.

Le Comité a également pris connaissance des procédures internes suivies par le commissaire dans le souci de préserver le respect des règles en matière d'indépendance.

Le Comité constate dans le cas d'espèce que le dépassement du ratio « one to one » au niveau de la filiale belge, sera relativement limité, et que les honoraires (audit et autres services) attribués au commissaire au niveau de cette même filiale, seront très limités, eu égard aux montants approuvés par le comité d'audit international au niveau du groupe.

Compte tenu de ce qui précède, le Comité est d'avis que l'indépendance du commissaire de la filiale belge concernée ne sera pas ou ne risque pas d'être mise en cause du fait que les honoraires pay s pour les prestations de services de nature fiscale, dans le cadre de l'étude sur les prix de transfert, dépasseront de façon limitée les émoluments attribués au commissaire pour le mandat qu'il exerce durant la même période.

Compte tenu de ce qui précède au sujet de l'incompatibilité avec l'indépendance du commissaire, de l'assistance que le réseau du commissaire entend prêter à la filiale belge concernée pour l'introduction et la défense d'une demande de ruling unilatéral auprès du Service des Décisions anticipées en matière fiscale institué auprès du Service Public Fédéral Finances, le Comité n'octroie, par contre, pas de dérogation en ce qui concerne ce volet des prestations de services envisagées.

▪ **Dérogation**

Pour les motifs exposés ci-avant, le Comité a décidé d'accorder au commissaire de la société de droit belge concernée une dérogation au respect de la règle one to one prévue à l'article 133, alinéas 5 et 7 du Code des sociétés, avec cependant la restriction que cette dérogation porte uniquement sur les honoraires relatifs à l'étude sur les prix de transfert susvisée   réaliser au cours de l'exercice 2005 par le réseau du commissaire, à l'exclusion des honoraires afférents à l'accompagnement de la société concernée pour l'introduction et la défense d'une demande de ruling.

Toute autre prestation de services complémentaires en faveur de la société concernée au cours de l'exercice 2005 ne pourra être acceptée par le commissaire (et son réseau) sans l'introduction d'une nouvelle demande de dérogation auprès du Comité et l'obtention d'une dérogation complémentaire.

En ce qui concerne le rapport annuel 2005 de la société concernée, s'agissant des honoraires afférents aux "autres" prestations de services, le Comité recommande au commissaire d'y faire inclure explicitement que la règle one to one prévue à l'article 133, alinéas 5 et 7 du Code des sociétés a certes été dépassée, mais que ce dépassement est couvert par une dérogation accordée par le Comité