

BEPS et prix de transfert : quels changements pour les entreprises en pratique ?

Mardi 12 avril 2016

Xavier Daluzeau, Stéphane Gelin, Bruno Gibert et Arnaud Le Boulanger, avocats associés

Sommaire

Introduction	3
I. Documentation et déclaration pays par pays.....	6
II. Evolution de la grille d'analyse fonctionnelle.....	15
III. BEPS et incorporels.....	20
IV. Les services à faible valeur ajoutée.....	30
V. Refonte de la définition de l'établissement stable.....	35
Conclusion.....	41

Introduction

Par Bruno Gibert, avocat associé

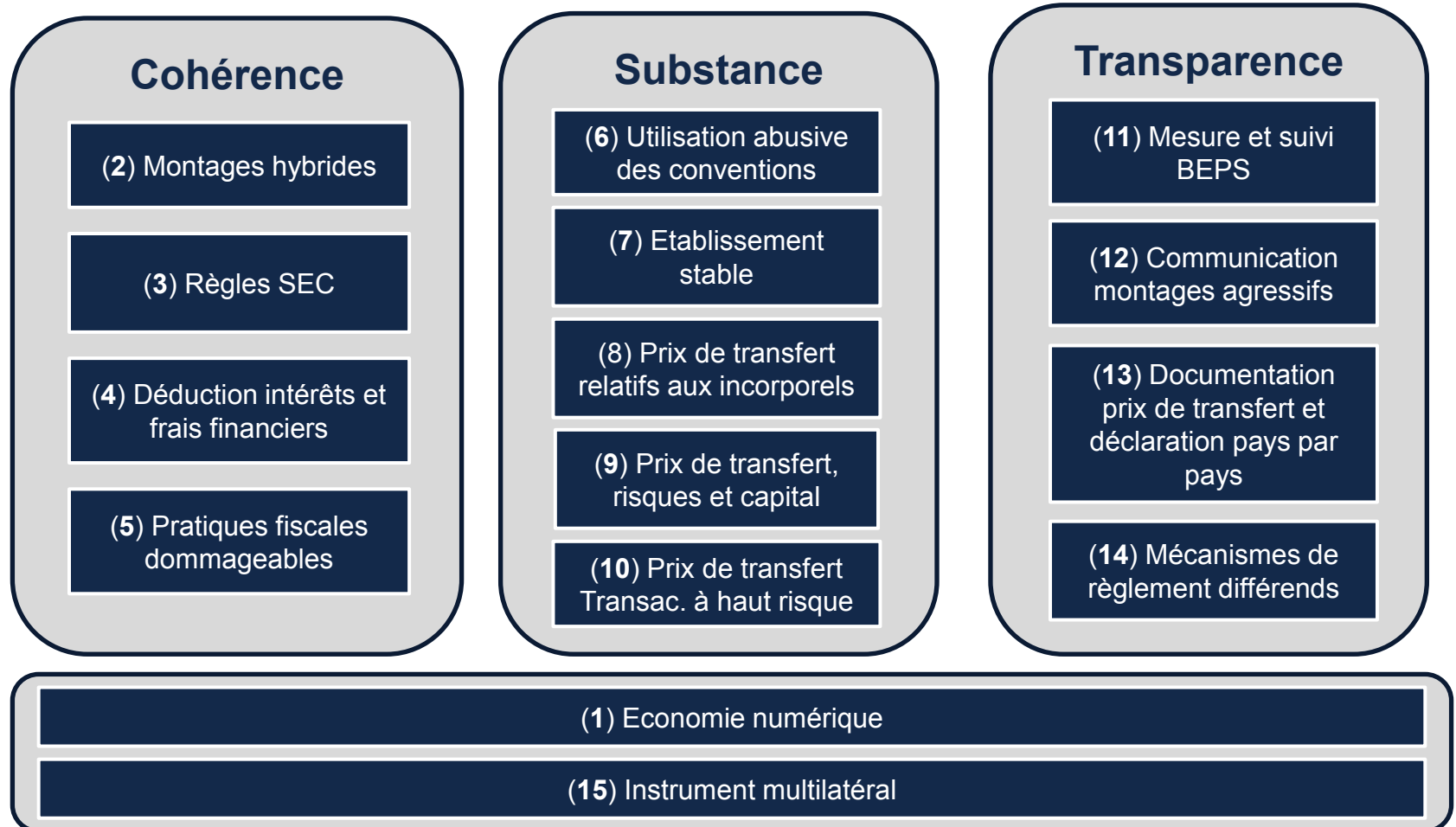
Introduction (1/2)

Contexte & dates clés

- **Novembre 2012** : à la demande des ministres des Finances du G20, l'OCDE a réalisé un diagnostic sur les pratiques d'évasion fiscale et l'érosion de la base d'imposition
- **Février 2013** : rapport BEPS « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires* » publié par l'OCDE
- **Juillet 2013** : publication du « *Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires* »
- **Octobre 2015** : publication des rapports finaux
 - 15 actions présentant des mesures concrètes qui devraient permettre aux Etats de lutter contre les pratiques de BEPS
 - ✓ 3 piliers : cohérence ; substance et transparence (*cf. slide suivant*)

Introduction (2/2)

15 actions & 3 piliers



I. Documentation et déclaration pays par pays

A/ Contexte

B/ Standard de documentation

C/ Déclaration pays par pays

Par Stéphane Gelin, avocat associé

I. Documentation et déclaration pays par pays (1/8)

A/ Contexte

- **Action 13 BEPS** : « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays », publiée en octobre 2015
- **Objectifs**
 - Améliorer la transparence et le degré d'information des administrations fiscales en matière de prix de transfert
 - Changement de paradigme : d'une approche raisonnable de documentation à une approche normalisée permettant aux administrations d'obtenir des informations ciblées et utiles pour les contrôles et les évaluations des risques en matière de prix de transfert
- **Principaux apports**
 - Proposition d'un standard de documentation des prix de transfert composé d'un fichier « central » et d'un fichier « local »
 - ⇒ *Obligation documentaire française au contenu comparable*
 - Déclaration pays par pays (« CBCR »)
 - ⇒ *Adoption de l'article 223 quinquies C : comparable au modèle OCDE*

I. Documentation et déclaration pays par pays (2/8)

B/ Standard de documentation (1/2)

Fichier central

- **Périmètre** : commun à l'ensemble du groupe
- **Objectif** : vue d'ensemble des activités du groupe
- **Contenu** : 5 catégories d'informations
 - Structure organisationnelle du groupe
 - Description des activités du groupe
 - Actifs incorporels du groupe
 - Activités financières interentreprises du groupe
 - Situations financière et fiscale du groupe

Fichier local

- **Périmètre** : spécifique à chaque entité du groupe
- **Objectif** : analyser les transactions intragroupe transfrontalières
- **Contenu** : 4 catégories d'informations
 - Informations générales sur l'entité
 - Montant des flux intragroupe de l'entité concernée
 - Sélection et application de la méthode de prix de transfert
 - Analyses de comparabilité/justification de la politique de prix de transfert
 - Actualisation des études de comparables tous les 3 ans possible
 - Préférence pour les comparables locaux

I. Documentation et déclaration pays par pays (3/8)

B/ Standard de documentation (2/2)

- Obligations documentaires françaises : approche et contenu comparables :
 - article L 13 AA du livre des procédures fiscales (« LPF ») ;
 - Master File (informations relatives au groupe) et Entity File (informations relatives à la société française).

- Potentiels compléments envisageables au dispositif actuel :
 - présentation des « sources importantes de bénéfices » pour l'entreprise ;
 - description de la chaîne d'approvisionnement des cinq principaux biens et/ou services offerts par le groupe ;
 - informations plus détaillées au sujet de la stratégie et de la politique du groupe afférente aux actifs incorporels ;
 - opérations de réorganisation et de transferts d'incorporels ;
 - informations plus précises sur le financement externe du groupe et sur les financements intragroupe.

- Article L 13 B du LPF (pour les sociétés françaises hors champ de l'obligation) pourrait être modifié afin d'incorporer les préconisations de l'Action 13

I. Documentation et déclaration pays par pays (4/8)

C/ Déclaration pays par pays (1/5)

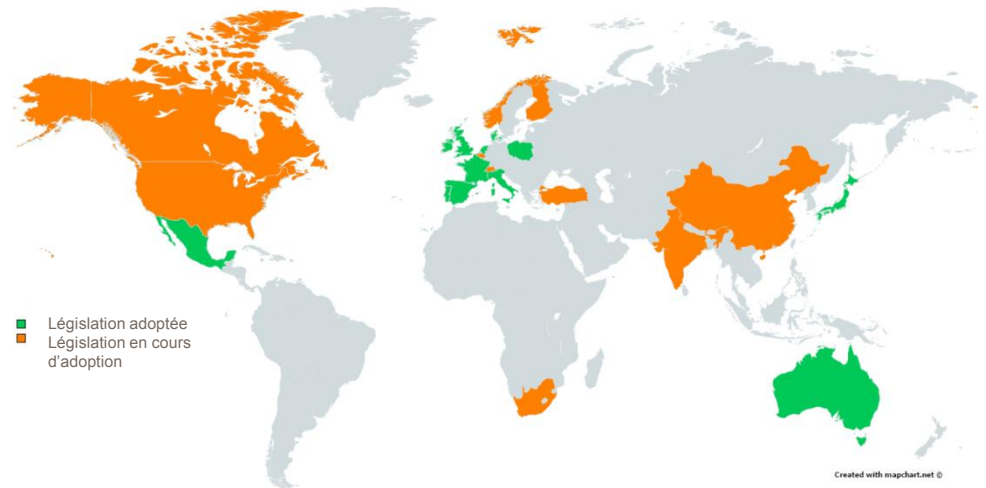
- **Objectif** : permettre aux administrations fiscales d'évaluer les risques de prix de transfert en amont d'un contrôle fiscal
- **Champ d'application** : groupes multinationaux dont le chiffre d'affaires consolidé est supérieur à 750 M€
- **Communication et mécanisme d'échanges entre Etats** :
 - mécanisme principal : société mère ultime du groupe auprès de son Administration de résidence, qui la partage avec les autres juridictions d'implantation du groupe ;
 - mécanisme secondaire : si la société mère ultime n'est pas soumise à l'obligation ou que l'échange entre Administrations n'est pas prévu ou n'est pas effectif, alors obligation de dépôt transférée à la société de rang inférieur (mécanismes itératif).
- **Contenu de l'obligation** :
 - table 1 : vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale : CA (lié/non-lié), bénéfice avant impôts, IS acquittés/dus, nombre d'employés, capital social, bénéfices non distribués, actifs corporels, etc. ;
 - table 2 : liste des entités constitutives du groupe multinational, *i.e.* entités dans le périmètre de consolidation comptable, établissements stables et succursales ;
 - table 3 : informations complémentaires, le cas échéant ;
 - *223 quinquies C* : contenu précisé par décret (à venir) mais devrait être similaire.

I. Documentation et déclaration pays par pays (5/8)

C/ Déclaration pays par pays (2/5)

– **Entrée en vigueur**

- Action 13 : exercices ouverts 01/01/2016
- 223 quinquies C : 01/01/2016
- Délais hétérogènes de mises en œuvre entre les différents pays (USA devrait l'adopter à compter 01/01/2017)



– **Délais et modalités de dépôt**

- Action 13 & 223 quinquies C : dans les 12 mois qui suivent la clôture de l'exercice
- Modalités de dépôt françaises : par voie dématérialisée

– **Sanction**

- Action 13 discute des différentes sanctions dans les législations nationales et indique des mécanismes d'incitation comme le renversement de la charge de la preuve
- Nouvel article 1729 F du CGI prévoit une amende ne pouvant excéder 100 000 € en l'absence de production de la déclaration dans les délais

I. Documentation et déclaration pays par pays (6/8)

C/ Déclaration pays par pays (3/5)

– Enjeux pratiques :

- détermination de l'entité tenue de déposer la déclaration :
 - ✓ hétérogénéité des dates d'entrée en vigueur entre les différents pays ;
 - ✓ sociétés françaises doivent vérifier si l'obligation repose sur elles ou si, dans la chaîne de détention, l'obligation repose sur une autre entité du groupe.
- contenu de l'obligation en cas de mise en œuvre du mécanisme secondaire :
 - ✓ action 13 : similaire quelle que soit la société tenue de déposer ;
 - ✓ France, décision Conseil constitutionnel 29/12/2015 : filiale uniquement tenue de transmettre les informations relatives à ses implantations et son activité, mais pas celles relatives au reste du groupe ?
- confidentialité des données : vers un CBCR public ? ;
- nécessité de mettre en place les outils de reporting adéquats afin de pouvoir respecter les délais de dépôt.

I. Documentation et déclaration pays par pays (7/8)

C/ Déclaration pays par pays (4/5)

– Exemple de questions pratiques :

- choix des données à utiliser ;
- détermination des entités constitutives du groupe multinational (société mise en équivalence, sociétés dormantes ?) ;
- chiffre d'affaires à indiquer (intragroupe au sein d'un même pays, produit net bancaire pour les établissements bancaires ?) ;
- impôt dû (crédit d'impôt remboursable, retenue à la source non récupérable, nature des impôts, rectifications ?) ;
- employés (« travailleurs indépendants participant aux activités d'exploitation ordinaires ») ;
- actifs corporels (créances clients ?) ;
- capital (primes d'émissions, somme des capitaux sociaux de chacune des entités dans un même pays, capital social des succursales ?).

I. Documentation et déclaration pays par pays (8/8)

C/ Déclaration pays par pays (5/5)

– Enjeux de gestion fiscale : des pratiques de contrôle modifiées ?

- Programmation du contrôle fiscal :
 - ✓ utilisation possible du CBCR afin d'identifier les sociétés qui ont des dispositifs de prix de transfert nécessitant un examen approfondi ;
 - ✓ par exemple, sélection pourrait se faire si une société française d'un groupe dont des entités réalisent des bénéfices importants taxés faiblement alors que leur substance économique apparaît limitée (nombre d'employés, capital social, activités, etc.).
- Opérations de contrôle :
 - ✓ même si déconseillé par l'Action 13, les Administrations pourraient tenter de déterminer des rectifications à partir de la déclaration pays par pays en utilisant une formule de répartition globale des bénéfices ;
 - ✓ envisageable que les Administrations s'appuient sur l'Action 13 pour demander des informations complémentaires aux contribuables lors des contrôles fiscaux ;
 - ✓ nécessité d'adopter des stratégies de défense cohérentes d'une société à l'autre (vs. stratégie propre à l'entreprise contrôlée).

⇒ *Nécessité de réaliser des audits dès 2016 afin d'identifier les éventuelles problématiques et mettre en œuvre les éventuelles actions correctrices*

II. Evolution de la grille d'analyse fonctionnelle

A/ Détermination de la transaction délimitée avec précision

B/ Considérations relatives aux risques

C/ Quels changements en pratique ?

Par Xavier Daluzeau, avocat associé

II. Evolution de la grille d'analyse fonctionnelle (1/4)

A/ Détermination de la transaction délimitée avec précision (1/2)

- L'analyse fonctionnelle permet de situer l'entreprise dans le processus de création de valeur et de lui accorder, en conséquence, la juste rémunération de ses activités au regard de la fonction qu'elle occupe, des actifs qu'elle détient et des risques auxquels elle est exposée dans la réalisation de sa mission.
- Les principes révisés mettent en avant l'importance de déterminer la transaction entre parties liées pour laquelle les prix de transfert vont être fixés en analysant les relations prévues par les dispositions contractuelles et en confirmant leurs validité avec le comportement des parties :
 - le comportement des parties prévaut sur les dispositions contractuelles si celles-ci sont incomplètes ou ne sont pas cohérentes avec les faits ;
 - afin de délimiter précisément une transaction, les caractéristiques économiquement pertinentes ou les facteurs de comparabilité dans les relations commerciales et financières des entreprises associées doivent être identifiés.

II. Evolution de la grille d'analyse fonctionnelle (2/4)

A/ Détermination de la transaction délimitée avec précision (2/2)

- Les caractéristiques économiquement pertinentes ou les facteurs de comparabilité sont :
 - les dispositions contractuelles de la transaction ;
 - les fonctions exercées par chacune des parties à la transaction, compte tenu des actifs utilisés et des risques supportés, y compris le lien entre ces fonctions et la création de valeur au sens large par le groupe d'entreprises multinationales auquel les parties appartiennent, les circonstances qui entourent la transaction et les pratiques du secteur d'activité concerné ;
 - les caractéristiques du bien transféré ou des services rendus ;
 - les circonstances économiques des parties et du marché sur lequel les parties exercent leurs activités ;
 - les stratégies économiques poursuivies par les parties.

II. Evolution de la grille d'analyse fonctionnelle (3/4)

B/ Considérations relatives aux risques

La nouvelle grille d'analyse fonctionnelle accorde une place plus importante à l'analyse des risques, selon les étapes suivantes :

- identifier avec précision les risques économiques les plus significatifs ;
- identifier la manière dont les clauses contractuelles prévoient que les risques identifiés soient répartis ;
- identifier, en analysant le comportement des parties à la transaction (analyse factuelle) :
 - ✓ l'entité ayant le pouvoir de contrôler et limiter les risques (e.g. engager ou arrêter une activité à risque, prendre des mesures régulières pour limiter les conséquences de la survenance du risque) ;
 - ✓ l'entité supportant les conséquences – positives ou négatives – de la matérialisation d'un risque (e.g. conséquences financières) ;
 - ✓ l'entité disposant des ressources financières pour supporter un risque qui se matérialise.
- vérifier si la répartition contractuelle du risque et la répartition *in concreto* du risque sont cohérentes l'une avec l'autre ;
- le cas échéant, ajuster l'analyse fonctionnelle pour mieux se rapprocher des faits si les clauses contractuelles ne sont pas cohérentes avec la gestion du risque identifiée par l'analyse factuelle ;
- déterminer un prix approprié pour rémunérer la transaction compte tenu de la répartition des risques.

II. Evolution de la grille d'analyse fonctionnelle (4/4)

C/ Quels changements en pratique ?

- Mener une étude précise des risques supportés (et des rôles/ressources des sociétés du groupe vis-à-vis de ces risques) pour, le cas échéant :
 - mettre en place ou ajuster les contrats (et procédures) intragroupe ;
 - affiner l'analyse fonctionnelle dans la documentation des prix de transfert.
- L'enjeu est la requalification des transactions :

« La transaction délimitée avec précision peut être écartée et, le cas échéant, remplacée par une autre transaction lorsque les dispositions prises dans le cadre de la transaction, considérées dans leur ensemble, diffèrent de celles qui auraient été adoptées par des entreprises indépendantes se comportant de manière commercialement rationnelle dans des circonstances comparables, et empêchent ainsi la détermination d'un prix qui serait acceptable par les deux parties en tenant compte de leurs perspectives respectives et des options réalistes à la disposition de chacune d'elles au moment de conclure la transaction. »

III. BEPS et incorporels

A/ Contexte

B/ Définition des actifs incorporels

C/ Analyse fonctionnelle

D/ Méthodes préconisées

E/ Accord de répartition des coûts (« ARC »)

Par Arnaud Le Boulanger, avocat associé

III. BEPS et incorporels (1/9)

A/ Contexte

- Action 8 BEPS : publiée en octobre 2015, elle propose une refonte des chapitres I, II, VI et VIII des Principes OCDE 2010 relatifs aux actifs incorporels
- Pendant la durée des travaux préparatoires : trois corps de documents intitulés « *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles* », « *Hard-to-value intangibles* » et « *Revisions of Chapter 8 on the transfer pricing on cost-contribution arrangements* »
- Documents réunis dans une seule série de recommandations intitulée « *Aligning transfer pricing outcomes with value creation* »
- Principaux apports de l'Action 8 :
 - nouvelle définition élargie des actifs incorporels ;
 - nouvelle approche d'analyse fonctionnelle afin d'allouer les revenus tirés d'un actif incorporel ;
 - précisions relatives aux méthodes de prix de transfert à utiliser ;
 - conséquences en matière d'accord de répartition de coûts (« ARC »).

III. BEPS et incorporels (2/9)

B/ Définition des actifs incorporels (1/2)

– Principes OCDE 2010 – Définition par désignation

- Droits d'utilisation d'actifs industriels (brevets, marques, etc.), la propriété intellectuelle (savoir-faire, secrets industriels et commerciaux) ainsi que la propriété littéraire et artistique
- Deux catégories : incorporels manufacturiers et de commercialisation

⇒ *Divergences avec définitions nationales / absence de consensus*

– Principes OCDE 2015 – Définition par négation

- « Une chose qui n'est pas un actif corporel ni un actif financier, qui peut être **possédée ou contrôlée** aux fins d'utilisation dans le cadre d'activités commerciales, et dont l'utilisation ou le transfert serait rémunéré s'il avait lieu dans le cadre d'une transaction entre parties indépendantes dans des circonstances comparables » (Action 8-10 BEPS, OCDE 2015, § 6,6)
- Définition large : ce qu'ils ne sont pas et identifiés par ce que l'on peut en faire
- Définition autonome : distincte des définitions comptable, légale ou fiscale

⇒ *Notions clés de possession et de contrôle de l'incorporel*

III. BEPS et incorporels (3/9)

B/ Définition des actifs incorporels (2/2)

Les notions de possession et de contrôle ont permis à l'OCDE de prendre position sur certaines notions controversées

Les nouveaux incorporels

- « **Goodwill** » et « **on-going concern** »
- Absence de définition univoque, laissant une marge significative à l'interprétation
- Qualité d'incorporel reconnue si sa valorisation et son prix correspondent à la réalité du marché

Les « exclus »

- **Economies de localisation**
 - Ne répondent pas aux conditions de possession et de contrôle
 - Constituent uniquement un facteur de comparabilité
- **Synergies de groupe**
 - La seule existence d'un avantage découlant de l'appartenance au groupe ne suffit pas pour justifier une rémunération particulière
 - Exception en cas d'action **concertée** et **délibérée** des membres (exemples relatifs aux centrales d'achat)

III. BEPS et incorporels (4/9)

C/ Analyse fonctionnelle (1/2)

- **Nouvelle grille d'analyse fonctionnelle** spécifique aux actifs incorporels et qui repose sur les fonctions dites « DEMPE »
 - **D**evelopment (mise au point)
 - **E**nhancement (amélioration)
 - **M**aintenance (entretien)
 - **P**rotection (protection)
 - **E**xploitation (exploitation)
- **Objectif** : déterminer « *l'entité d'un groupe multinational qui est in fine en droit de bénéficier des revenus tirés par le groupe de l'exploitation des actifs incorporels considérés* » (Action 8-10 BEPS, OCDE 2015, § 6.32)
- **Conséquences** :
 - la propriété juridique est reléguée au deuxième plan ;
 - les risques associés à un financement définissent sa typologie et le revenu escompté.

III. BEPS et incorporels (5/9)

C/ Analyse fonctionnelle (2/2)

Propriété juridique

- Dissociation de la notion de propriété juridique et des revenus « tirés » de l'actif incorporel
- La propriété juridique ne suffit pas à justifier la perception des revenus liés à l'incorporel :
 - conséquences sur l'organisation de certains groupes où la propriété juridique ouvrirait droit à percevoir une partie significative des revenus liés à l'incorporel ;
 - nouveaux enjeux du découpage propriété juridique/propriété économique.

Nature du risque financier

- Différence entre le financement simple et le financement associé au contrôle du risque ou l'exercice d'une fonction liée à l'activité financée
- Risque purement financier :
 - hyp. où entité assume seulement des coûts et le risque limité de perdre le montant de son apport ;
 - assimilation à un « bailleur de fonds » : rémunération = taux de rendement de marché corrigé des risques.
- Risque opérationnel :
 - hyp. où entité assume fonctions liées au dév. en plus du risque de financement ;
 - appréciation au cas d'espèce (stade de dév., comportement des parties, etc.).

III. BEPS et incorporels (6/9)

D/ Méthodes préconisées

L'Action 8 **déconseille les méthodes fondées sur les coûts** et précise les méthodes pertinentes pour évaluer les transactions afférentes aux incorporels

Application

Difficultés

CUP

- Méthode la plus adaptée
- Particulièrement adaptée si existence de comparables internes

- Inadaptée en cas d'incorporel unique sans comparable interne

Profit Split

- Méthode recommandée si actif unique ou contributions de valeur
- Permet appréciation qualitative et quantitative des fonctions, risques et actifs

- Subjectivité dans la transcription des constats qualitatifs sous forme quantitative
- Travail documentaire significatif en amont d'un éventuel contrôle

Méthodes Evaluation

- Utile notamment lorsque la valeur de l'incorporel doit être prise en compte
- Recommandations particulières pour l'application de la méthode DCF
- « Hard-to-value intangibles »

- Manque de clarté sur les cas et conditions d'emploi
- Manque de précision sur les modalités pratiques de mise en œuvre
- L'OCDE émet en définitive plus de réserves que d'indications concrètes sur l'utilisation des méthodes d'évaluation

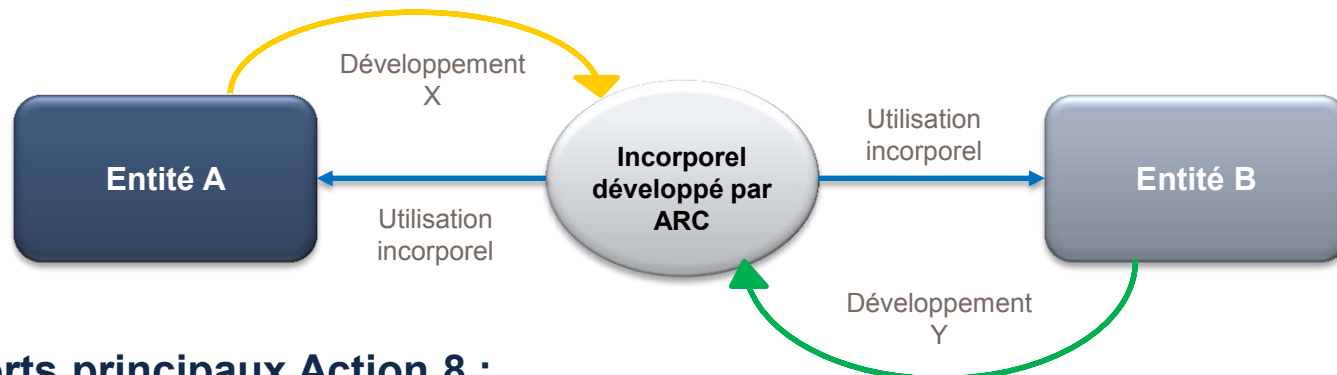
III. BEPS et incorporels (7/9)

E/ Accord de répartition des coûts (« ARC ») (1/3)

➤ Introduction

- **Définition « ARC incorporel »** : accord par lequel différentes parties décident de mettre en commun des moyens en partageant les coûts et les risques, en proportion des bénéfices escomptés, afin de développer un incorporel. En contrepartie de sa participation, chaque membre a le droit d'utiliser les fruits de l'ARC.

– Illustration



– Apports principaux Action 8 :

- valeur des contributions de parties à l'ARC ;
- qualité des parties membres à l'ARC.

III. BEPS et incorporels (8/9)

E/ Accord de répartition des coûts (« ARC ») (2/3)

➤ Valeur des contributions des parties

- Valorisation des contributions des parties :
 - à hauteur de leur « valeur » plutôt que de leur coût ;
 - pas nécessairement de « *liens entre les coûts et la valeur* » (Action 8-10 BEPS, § 6.27) ;
 - méthode de valorisation fondée sur des coûts déconseillée.
- Nécessité de prendre en compte, dans la valorisation des contributions de chacun des participants à la création d'un incorporel, l' (les) entité(s) assumant le contrôle et les risques relatifs au développement de l'incorporel, en lien avec la grille d'analyse DEMPE
- Estimation de la valeur des contributions de chacune des parties en se référant à la valeur que leur auraient accordée des tiers indépendants dans ces circonstances similaires
 - ➡ *Nécessité de réfléchir au mécanisme actuel des ARCs en vigueur au sein des groupes afin d'éviter un risque de remise en cause de l'accord.*

III. BEPS et incorporels (9/9)

E/ Accord de répartition des coûts (« ARC ») (3/3)

➤ **Qualités des parties membres**

Parties à un ARC : membres à part entière ou simple prestataire de services ?

- Reprise d'une notion clé des Principes 2010 : « les bénéficiaires escomptés »
 - Notion fondamentale : l'avantage mutuel
 - Caractéristique de la qualité de participant à un ARC (revenus ou droits divers portant sur l'incorporel)

⇒ *Lien étroit entre qualité du participant et revenu*
L'entité non intéressée à l'objectif de l'ARC = prestataire de services

- Nouvelle caractéristique plus ambiguë : « le contrôle du risque »
 - Prise en charge de la quote-part du risque d'ensemble lié à l'ARC
 - Capacité financière à assumer le risque et à le contrôler dans les faits
 - La notion de contrôle s'apprécie au regard :
 - ✓ du pouvoir décisionnaire de prendre ou non un risque inhérent à l'ARC ;
 - ✓ capacité de décider des modalités selon lesquelles ce risque est pris.

⇒ *La marge de manœuvre décisionnaire dans les groupes est parfois limitée*
Piste de discussion à anticiper en cas de vérification

IV. Les services à faible valeur ajoutée

A/ Définition

B/ Fixation simplifiée des prix de transfert

C/ Documentation à préparer

D/ Quels changements en pratique ?

Par Bruno Gibert, avocat associé

IV. Les services à faible valeur ajoutée (1/4)

A/ Définition

Les services intragroupe à faible valeur ajoutée sont rendus par une ou plusieurs sociétés d'un groupe à une ou plusieurs autres sociétés du même groupe et :

- ont la nature de service de type « support» (« *of a supportive nature* ») ;
- n'appartiennent pas au cœur de l'activité du groupe ;
- ne supposent pas l'utilisation de biens incorporels uniques et de valeur et ne conduisent pas à la création de biens incorporels uniques et de valeurs ; et
- n'impliquent pas la prise ou le contrôle de risques substantiels ou importants de la part du prestataire de services et ne génèrent pas de risques importants pour le prestataire de services.

Ne sont pas considérés comme des services à faible valeur ajoutée (*)

- Les services de R&D
- Les services de fabrication
- Les achats de matières premières
- Les transactions financières
- Les services du *corporate senior management* (autres que les activités de supervision de services à faible valeur ajoutée)
- Etc.

Sont considérés *a priori* comme des services à faible valeur ajoutée

- Les services comptables et d'audit
- La gestion des comptes clients et dettes fournisseurs
- Les activités liées aux RH
- Les services informatiques (hors activité principale)
- Les services juridiques et fiscaux
- Les services généraux de type administratif
- Etc.

(*) L'OCDE précise que les services qui ne rentrent pas dans le champ des services à faible valeur ajoutée ne doivent pas être nécessairement compris comme appelant une forte marge

IV. Les services à faible valeur ajoutée (2/4)

B/ Fixation simplifiée des prix de transfert

Si des services à faible valeur ajoutée sont rendus à des tiers, la fixation des prix de transfert doit se faire par le recours à des comparables internes.

Dans la négative, l'approche simplifiée pourra être mise en œuvre, de façon cohérente dans tous les pays.

Mise en œuvre pratique de l'approche simplifiée

Réalisation d'un
benefit test

- Démontrer, pour chaque catégorie de services, que les services sont effectivement rendus
- Une facture annuelle par catégorie de service est suffisante pour démontrer la charge

Détermination
de la base de
coûts

- Calcul sur une base annuelle de tous les coûts – directs et indirects – encourus :
 - ✓ les coûts doivent être rassemblés par catégorie de services
 - ✓ les centres de coûts comptables doivent être identifiés
 - ✓ les coûts qui ne seront pas soumis à marge doivent être identifiées (« *pass through* »)
- Exclusion des coûts afférents à des services rendus à une seule entité du groupe

Sélection de
clés de
répartition
pertinentes

- Elles doivent refléter le besoin sous-jacent à un service donné (ex. nb d'employés pour les coûts RH, nb d'utilisateurs pour les coûts afférents aux services informatiques) :
 - ✓ une clé en fonction du chiffre d'affaires est souvent pertinente
- Une clé doit être en principe utilisée pour plusieurs exercices

Marge à
appliquer

- Une marge sur les coûts encourus de 5 % est recommandée
- Ce taux n'a pas à être justifié par une étude de comparable

NB : cette approche ne peut être adoptée en cas de services à faible valeur ajoutée rendus à une seule entité

IV. Les services à faible valeur ajoutée (3/4)

C/ Documentation à préparer

Un groupe optant pour cette approche simplifiée devrait préparer la documentation suivante :

- description des catégories de services à faible valeur ajoutée rendus ; identité des bénéficiaires ; les raisons justifiant que chaque catégorie de services constitue des services à faible valeur ajoutée ; la raison pour laquelle des services sont rendus compte tenu de l'activité du groupe ; la description des avantages attendus ou réels de chaque catégorie de services ; description de la (ou des) clé(s) de répartition retenue(s) et justification de leur caractère approprié ; confirmation du taux de marge retenu ;
- contrats écrits formalisant les relations entre les sociétés du groupe ;
- documentation et calcul de la base de coûts retenue et de la marge appliquée (en particulier, liste des catégories de coûts et montants des coûts) ;
- calculs montrant l'application de la (ou des) clé(s) de répartition.

IV. Les services à faible valeur ajoutée (4/4)

D/ Quels changements en pratique ?

Evolutions sur la détermination des prix de transfert

- Les services n'entrant pas dans le champ des services à faible valeur ajoutée ne pourraient plus être rémunérés selon un $\text{cost} + 5\%$, sans étude économique
 - E.g. La marge sur les coûts appliqués aux services du *corporate senior management*, facturés jusqu'alors via les *management fees* à $\text{cost} + 5\%$, devra être justifiée
- Dans le cadre communautaire, les travaux du Forum Conjoint de l'UE en matière de prix de transfert permettaient de justifier un taux de marge compris entre 3 et 10 %.
 - Désormais, un taux de 5 % devrait être retenu

Evolutions sur la justification / documentation des prix de transfert

- Nécessité de justifier plus précisément la nature des services à faible valeur ajoutée
- Nécessité de réaliser un benefit test
 - Les recommandations sur la documentation ne semblent pas très claires à ce sujet
- Format de documentation à respecter

V. Refonte de la définition de l'établissement stable

A/ Nouvelle notion d'agent dépendant

B/ Limitation de la notion d'activité préparatoire ou auxiliaire

C/ Règle anti-fragmentation

D/ Quels changements en pratique ?

Par Xavier Daluzeau, avocat associé

V. Refonte de la notion d'établissement stable (1/5)

A/ Nouvelle notion d'agent dépendant (1/2)

➤ **Définition pré-BEPS** (article 5 paragraphe 5 du modèle de convention fiscale OCDE)

Droit conventionnel

- Un représentant est un établissement stable si :
 - l'agent est dépendant :
 - ✓ cela suppose l'existence de liens de subordination avec l'entreprise pour le compte de laquelle il agit ;
 - ✓ la dépendance peut être juridique ou économique.
 - l'agent est habilité à traiter les contrats de l'entreprise :
 - ✓ il peut engager l'entreprise (e.g., il est autorisé à négocier tous les éléments des contrats) dans son activité propre ;
 - ✓ les pouvoirs doivent être « habituellement exercés ».
 - l'agent exerce son activité dans les domaines caractéristiques de l'établissement stable :
 - ✓ si cette activité était réalisée par une installation fixe d'affaires, elle ferait de cette installation un établissement stable (exclusion des activités préparatoires ou auxiliaires).

Jurisprudence française

- CE, Interhome AG, 20 juin 2003 : en l'absence d'employé de la société étrangère en France, une société française caractérise un établissement stable de la société étrangère si :
 - (1) la société française est **dépendante** de la société étrangère ; et
 - (2) la société française exerce habituellement en France, en droit ou en fait, des **pouvoirs lui permettant d'engager la société** étrangère dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de la société étrangère.
- CE, Sté Zimmer Limited, 31 mars 2010 : un commissionnaire ne constitue en principe pas un établissement stable de son commettant, sauf s'il ressort des termes du contrat de commission ou de tout autre élément que le commettant est personnellement engagé par les contrats que le commissionnaire conclut avec les tiers.

V. Refonte de la notion d'établissement stable (2/5)

A/ Nouvelle notion d'agent dépendant (2/2)

➤ **Définition post-BEPS** (article 5 paragraphes 5 et 6 du futur modèle de convention fiscale OCDE)

- Sauf s'il s'agit d'un agent indépendant agissant dans le cadre normal de son activité, constitue un établissement stable toute personne :
 - agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise ;
 - et, ce faisant, conclut habituellement des contrats ; ou
 - joue habituellement le rôle principal conduisant à la conclusion de contrats qui sont acceptés de façon routinière par l'entreprise sans modification substantielle, et ces contrats sont :
 - ✓ au nom de l'entreprise ; ou
 - ✓ pour le transfert de la propriété ou pour accorder le droit d'utiliser un bien détenu par cette entreprise ou dont l'entreprise a le droit d'usage ; ou
 - ✓ pour la fourniture de services par cette entreprise.

- Ne constitue pas un agent indépendant :
 - une personne agissant exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée ;
 - des entreprises sont étroitement liées si l'une a le contrôle de l'autre ou si les deux entreprises sont soumises au contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Il s'agit notamment des cas de détention, directe ou indirecte, de plus de 50 % du capital et des droits de vote.

V. Refonte de la notion d'établissement stable (3/5)

B/ Limitation de la notion d'activité préparatoire ou auxiliaire

➤ **Définition post-BEPS** (article 5 paragraphe 4 du futur modèle de convention fiscale OCDE)

- La liste des activités potentiellement préparatoires ou auxiliaires n'est pas modifiée
- Pour autant, leur caractère préparatoire ou auxiliaire ne se présume pas
- Les commentaires précisent la définition du caractère préparatoire ou auxiliaire d'une activité :
 - ✓ **activité préparatoire** :
 - ✓ activité déployée en amont de l'activité principale afin de préparer sa mise en place et son bon déroulement ; et
 - ✓ dont la durée est généralement courte.
 - **activité auxiliaire** :
 - ✓ activité qui vient en support de l'activité principale sans prendre part directement à cette activité.

V. Refonte de la notion d'établissement stable (4/5)

C/ Règle anti-fragmentation (article 5 paragraphe 4.1 du futur modèle de convention fiscale OCDE)

- Une installation fixe d'affaires ne peut avoir un caractère préparatoire ou auxiliaire si :
 - la même entreprise ou une entreprise étroitement liée exerce des activités d'entreprise dans la même installation ou dans une autre installation dans le même État contractant et :
 - ✓ cette installation ou autre installation constitue un établissement stable pour l'entreprise ou l'entreprise étroitement liée en vertu des dispositions de l'article 5 ; ou
 - ✓ l'ensemble des activités résultant de la combinaison des activités menées par les deux entreprises dans la même installation, ou par des entreprises étroitement liées dans les deux installations, ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire.
 - si les activités d'entreprise exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise.
- Ce paragraphe vise à empêcher une entreprise ou un groupe d'entreprises étroitement liées de fragmenter un ensemble cohérent d'activités d'entreprise en plusieurs petites opérations dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire.

V. Refonte de la notion d'établissement stable (5/5)

D/ Quels changements en pratique ?

- La transposition éventuelle de ces nouveautés dans les conventions fiscales conclues par la France devrait être suivie. En effet :
 - pour les organisations utilisant des commissionnaires à la vente, elle conduirait a priori à remettre en cause la situation française établie par les arrêts du CE Interhome et Zimmer ;
 - les commentaires de l'OCDE mentionnent d'autres organisations visées par ces dispositions et, en particulier :
 - ✓ promotion « étendue » par une filiale située dans un Etat de services ou produits vendus par une société située dans un autre Etat via un site Internet ;
 - ✓ stock situé dans un Etat d'une société établie dans un autre Etat vendu par une société établie dans le premier Etat ;
 - ✓ bureau ayant pour activité l'achat d'un produit revendu par des sociétés du groupe situées dans d'autres Etats.

Conclusion

Par Bruno Gibert, avocat associé

Conclusion (1/3)

Projet BEPS - Les prochaines étapes

- Des rapports additionnels devraient être publiés
 - **Instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales (Action 15) :**
 - ✓ les parties pourraient s'accorder sur un ensemble fondamental de dispositions du projet BEPS qui seront transposées ;
 - ✓ possibilité d'inclure ou d'exclure certaines dispositions ou de choisir entre plusieurs dispositions clairement délimitées ;
 - ✓ les négociations entre Etats sur les dispositions de l'accord sont en cours ;
 - ✓ signature de l'accord prévue pour fin 2016.
 - **Principes pour l'application de la méthode du profit split :**
 - ✓ un projet de rapport sera publié en mai 2016 pour une consultation publique ;
 - ✓ un rapport final sera publié en 2017.
 - **Suivi de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays :**
 - ✓ rapport en 2020.
 - **Mise en place d'un mécanisme de revue des autorités compétentes par leurs homologues à l'étranger (revue par les pairs)**

Conclusion (2/3)

Initiatives communautaires suite à BEPS (1/2)

Paquet communautaire sur la lutte contre l'évasion fiscale (28/01/16)

- Révision de la directive sur la coopération administrative (directive 2011/16/UE)
 - Instauration d'un échange des tax rulings et des accords préalables en matière de prix de transfert (*adoptée le 8 décembre 2015 par le Conseil des ministres et publiée au JO du 18 décembre 2015 (2015/2376), la directive doit être transposée avant le 31 décembre 2017*) :
 - ✓ si le tax ruling a été émis, modifié ou renouvelé après le 31/12/2016, il doit être communiqué au plus tard trois mois après la fin du semestre de l'année civile au cours de laquelle il a été émis, modifié ou renouvelé ;
 - ✓ si le tax ruling a été émis, modifié ou renouvelé entre le 01/01/2012 et le 01/01/2017 :
 - lorsque le tax ruling a été émis, modifié ou renouvelé entre le 01/01/2012 le 31/12/ 2013, et qu'il est encore valable au 01/01/2014, il doit être communiqué au plus tard le 01/01/2018 ; et
 - lorsque le tax ruling a été émis, modifié ou renouvelé entre le 01/01/2014 le 31/12/2016, il doit être communiqué au plus tard le 01/01/2018 (et ce qu'il soit encore valable ou non).
 - Instauration d'un échange des déclarations pays par pays entre les administrations fiscales (*accord conclu par le conseil ECOFIN, sous réserve de l'examen favorable du Parlement britannique ; adoption finale par le conseil prévue en mai avec un délai de transposition de 12 mois*)

Conclusion (3/3)

Initiatives communautaires suite à BEPS (2/2)

Paquet communautaire sur la lutte contre l'évasion fiscale (28/01/16)

- Recommandation concernant les conventions fiscales
 - Proposition d'introduire une disposition générale anti-abus dans les conventions fiscales et de réviser la définition d'établissement stable

- Proposition de directive sur la lutte contre l'évasion fiscale
 - 6 mesures anti-abus : limitation de déductibilité des intérêts payés, *exit tax* en cas de transfert de résidence ou d'actifs, non application du régime des sociétés mères (clause de *switch-over*), clause générale anti-abus, régime des sociétés étrangères contrôlées, dispositifs hybrides

Questions