

Your World First

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Rapports finaux 2015

**Fiches synthétiques sur les actions 7, 8-10 et 13 réalisées par le Département
International de CMS Bureau Francis Lefebvre**

Février 2016

Sommaire

Action 7 « Prévenir les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ».....	3
Action 8 – 10 « Aligner les prix de transfert sur la création de valeur »	6
Partie 1 : Incorporels et ARC	6
Partie 2 : Risque et capital	15
Partie 3 : Service intragroupe à faible valeur ajoutée	18
Partie 4 : Transactions intragroupe transfrontalières portant sur des produits de base	21
Action 13 « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays »	23

Action 7

« Prévenir les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable »

Objectif : Refondre la définition d'établissement stable afin d'éviter tout abus consistant à diminuer la base imposable ou éluder l'impôt en contournant artificiellement la notion d'établissement stable notamment **au travers des agents** ou en usant des **exceptions prévues à l'article 5 de l'alinéa 4 du Modèle OCDE**.

Le rapport propose de modifier l'article 5 du Modèle OCDE ainsi que les commentaires y afférents

I. Un nombre accru d'agents considérés comme établissement stable

1.1 L'article 5.5 élargit la notion d'agent dépendant

L'alinéa 5 de l'article 5 du Modèle OCDE élargit considérablement la notion d'établissement stable :

- Toute référence aux agents indépendants est supprimée.
- Les pouvoirs de l'intermédiaire agissant pour le compte de l'entreprise sont précisés et étendus. Ainsi, constitue un établissement stable toute personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise que ce soit :
 - pour la conclusion de contrats dans le cadre de l'exercice de son activité habituelle, ou ;
 - qui joue **un rôle prépondérant** dans la conclusion d'un contrat dans l'Etat contractant sans que l'entreprise située dans l'autre Etat contractant n'ait besoin d'apporter de modifications substantielles au contrat.
- L'objet des contrats est également modifié. Ils doivent :
 - être conclus au nom de l'entreprise, ou ;
 - avoir pour objet le transfert de propriété ou l'octroi du droit d'utiliser un bien appartenant à l'entreprise ou qu'elle a le droit d'utiliser, ou ;
 - avoir pour objet la fourniture d'un service par l'entreprise.

Par ailleurs, afin de **définir l'Etat dans lequel un contrat a été conclu**, il convient de se référer à une situation de fait, en regardant qui a réellement négocié le contrat, pris les décisions ayant amené à la conclusion du contrat. Un contrat peut donc être réputé conclu dans un Etat contractant alors même qu'il a été signé dans l'autre Etat contractant.

L'ajout du critère du rôle prépondérant dans la conclusion des contrats vise également à tenir compte des activités qui conduisent directement à la conclusion des contrats. Il s'agit de déterminer dans quelle mesure les activités de l'agent ont convaincu le client de conclure le contrat.

1.2 L'article 5.6 est, quant à lui, totalement refondu

Le principal apport de ce nouvel alinéa concerne la notion d'indépendance de l'agent

Désormais, une personne agissant exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée ne pourra être considérée comme étant

indépendante. Il s'agira par conséquent d'un établissement stable (sauf à ce que son activité relève des exceptions prévues à l'alinéa 4 de l'article 5 du Modèle OCDE).

Ainsi, si la part des **activités d'un mandataire relative à une entreprise non liée** ne représente pas une **part significative de son activité**, ce mandataire ne pourra être qualifié d'indépendant. Les commentaires OCDE précisent que, ne peuvent être prises en compte, afin de définir si un mandataire est ou non indépendant de l'entreprise pour laquelle il exerce ses fonctions de mandataire, ses activités autres que celles d'agent (par exemple une activité de distributeur) exercées pour le compte de sociétés non liées.

Cela ne signifie pas pour autant que le paragraphe 6 s'applique automatiquement lorsqu'une personne agit pour le compte de plusieurs entreprises auxquelles elle n'est pas liée. Le paragraphe 6 requiert que la personne travaille comme mandataire indépendant et agisse dans le cadre normal de ses fonctions et de son activité de mandataire.

Enfin, la **notion d'entreprises étroitement liées** est définie: deux entreprises sont étroitement liées lorsque l'une des entités contrôle l'autre ou lorsque les deux entreprises sont contrôlées par une troisième entité ; le contrôle s'entendant de la possession directe ou indirecte de plus de 50 % des titres ou des droits de vote et des droits aux bénéfices. Cette alinéa précise que la notion de contrôle peut être démontrée par **toute situation de fait**, lorsque les circonstances laissent présumer qu'une personne morale ou physique a le contrôle d'une entreprise lui permettant d'exercer des droits similaires à ceux qu'elle aurait eu si elle avait détenu directement ou indirectement plus de 50 % des titres de l'entreprise.

II. La notion d'activité auxiliaire et préparatoire est redéfinie

2.1 Le caractère préparatoire ou auxiliaire de l'activité ne se présume pas

Désormais toutes les activités prévues au paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle OCDE ne sont pas automatiquement de nature préparatoire ou auxiliaire. Il faut démontrer qu'elles sont préparatoires ou auxiliaires pour ne pas constituer un établissement stable.

Les commentaires précisent la définition du caractère préparatoire ou auxiliaire d'une activité :

- **L'activité préparatoire** est une activité déployée **en amont** de l'activité principale, cœur de métier de l'entité, afin de **préparer sa mise en place** et son bon déroulement. Il est précisé que la durée de l'activité préparatoire peut être variable et n'est pas, à elle seule, de nature à définir s'il s'agit ou non d'une activité préparatoire. En effet, celle-ci peut être de courte durée lorsque l'activité principale de l'entreprise ne demande pas de préparation spécifique mais peut être beaucoup plus allongée lorsqu'il s'agit par exemple de préparer une activité technique nécessitant une formation importante.
- **L'activité auxiliaire**, quant à elle, est définie comme correspondant à une activité qui vient **en support** de l'activité principale sans prendre part directement à cette activité. Il serait par exemple peu probable qu'une activité nécessitant un nombre important d'actifs et d'employés soit qualifiée d'activité auxiliaire.

2.2 Un nouveau paragraphe 5.4.1 introduit une règle anti-fragmentation relative aux activités préparatoires ou auxiliaires

Afin d'éviter de caractériser une installation comme établissement stable, certaines entreprises découpent leur activité en différentes entités réalisant chacune des activités spécifiques répondant aux exceptions du paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle OCDE (cf. *supra*). Afin d'éviter cette fragmentation artificielle des

activités, l'OCDE propose l'ajout d'un nouveau paragraphe 4.1 au sein de l'article 5 du Modèle de convention OCDE.

Ainsi, lorsqu'une **entreprise ou une société étroitement liée** (cf. définition présentée au § a.ii) exerce des activités dans deux installations distinctes ou lorsque deux entreprises liées exercent des activités dans une même installation, et que ces activités constituent des fonctions complémentaires faisant partie d'une opération commerciale cohérente, ces activités ne peuvent être prises isolément. Ce nouveau paragraphe s'applique lorsqu'au moins une des deux installations constitue un établissement stable au sens de l'article 5 du Modèle OCDE ou si l'ensemble des activités résultant d'une combinaison des différentes activités ne peut être considéré comme simplement préparatoire ou auxiliaire.

III. **Concernant les chantiers, les commentaires sont modifiés pour introduire des règles anti abus**

Le rapport ne modifie pas l'article 5.3 du Modèle OCDE mais complète les commentaires déjà existants sur l'article 5 :

- Application de la clause anti-abus fondée sur l'« objectif principal » dans le cadre de l'action 6 du plan d'actions BEPS. Ce test permet de rejeter l'application d'un avantage prévu par la convention fiscale lorsque **l'un des principaux objectifs d'une opération est d'obtenir un avantage découlant de cette convention**, à moins qu'il ne soit prouvé que l'obtention dudit avantage est conforme à l'objet même des dispositions de la convention.
- Calcul de la durée de 12 mois : il convient de prendre en compte, outre la durée du chantier de moins de 12 mois, l'ensemble des **opérations connexes de plus de 30 jours** réalisées sur le **même site** par une ou plusieurs **entreprises liées** à l'entreprise réalisant le chantier principal. Les commentaires présentent un certain nombre de facteurs permettant de caractériser des activités connexes : le cas où les contrats couvrant les différentes activités ont été conclus avec la même entité ou une entité liée, lorsque la conclusion d'un contrat supplémentaire découle logiquement d'un précédent contrat conclu avec la même entité ou une entité liée, le cas où plusieurs contrats prévoient les mêmes travaux à réaliser ou encore le cas où les mêmes salariés réalisent l'ensemble des tâches prévues dans différents contrats.

IV. **Autres remarques**

4.1 Sur les sociétés d'assurances

Les sociétés d'assurances ne nécessitent pas de développements particuliers, elles suivent les règles générales.

4.2 Sur l'interaction avec le plan d'action BEPS concernant les prix de transfert :

A ce stade, l'action 7 ne contient pas de modification des règles de principe concernant l'attribution des profits. Un rapport doit être présenté en ce sens fin 2016.

* *
*

Agnès de L'Estoile-Campi, le 2 février 2016

Action 8 – 10**« Aligner les prix de transfert sur la création de valeur »****Partie 1 : Incorporels et ARC****Objectif :**

1. Adopter une définition large et clairement délimitée des actifs incorporels ;
2. Aligner les rémunérations associées au transfert ou à l'utilisation des actifs incorporels en fonction de la création de valeur au sein du groupe ;
3. Elaborer des règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables aux transferts de actifs incorporels difficiles à valoriser ; et
4. Mettre à jour les instructions relatives aux accords de répartition des coûts.

I. Une définition des incorporels propre aux prix de transfert**1.1 Un changement d'approche : de la désignation à la négation**

Dans sa version précédente du Chapitre VI, l'OCDE procédait par désignation afin de définir les actifs incorporels. Les Principes OCDE définissaient ainsi le terme « *biens incorporels* » comme incluant les droits d'utilisation d'actifs industriels (brevets, marques, noms commerciaux, dessins et modèles), la propriété intellectuelle (savoir-faire, secrets industriels et commerciaux) ainsi que la propriété littéraire et artistique. Puis, par effet d'entonnoir, les Principes OCDE précisaient ne viser que « *la propriété industrielle d'entreprise c'est-à-dire les biens incorporels associés à des activités commerciales* ». Ceux-ci étaient alors répartis en deux catégories, les incorporels commerciaux ou manufacturiers et les incorporels de commercialisation.¹

Cette définition par désignation s'est trouvée cependant confrontée aux divergences des définitions d'un incorporel dans les différentes législations nationales. La pratique a également révélé que cette définition ne fournissait pas suffisamment d'éléments d'interprétation susceptibles d'aider les pays concernés à trouver un consensus autour de leurs définitions respectives d'un actif incorporel.

La nouvelle version du Chapitre VI a pris en compte ces considérations² et procédé en adoptant une nouvelle approche, par la négative, consistant à préciser ce qui n'est pas incorporel. Il en résulte une définition rédigée de la manière suivante :

« Dans ces Principes, (...) le terme « incorporel » désigne 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. Dans un cas d'espèce ayant trait à des actifs incorporels, toute analyse des prix de

¹ OCDE (2010) §§ 6.2 et s.

² OCDE (2015) § 6.5

transfert doit être axée non pas sur des définitions comptables ou juridiques, mais sur la détermination des conditions dont seraient convenues des parties indépendantes pour une transaction comparable. ³»

Cette nouvelle définition remplace la précédente. Elle correspond au refus de l'OCDE de fournir une définition juridique ou comptable susceptible de résoudre les divergences d'interprétation soulevées par la définition antérieure tout en proposant une approche large, autonome et spécifique aux prix de transfert :

- Une définition large car les incorporels sont maintenant définis par la négative, c'est-à-dire par ce qu'ils ne sont pas, et identifiés ensuite par ce que l'on peut en faire.
- Une définition autonome, spécifique aux prix de transfert car explicitement distincte des définitions comptables, légales ou fiscales.

Cette nouvelle définition introduit également de nouvelles notions clés à travers la possession ou le contrôle de l'incorporel en question. A cet égard, bien que ne souhaitant pas retenir une définition juridique de la notion d'incorporel, l'OCDE appelle tout de même à se référer aux notions juridiques de possession et de contrôle. A ce stade, l'OCDE ne fournit cependant pas de recommandations univoques sur l'approche pertinente à retenir pour réconcilier les définitions préexistantes qui s'imposent par ailleurs aux entreprises (définitions juridiques, définitions comptables) avec cette nouvelle définition qu'elle recommande de retenir du point de vue particulier de la fiscalité des prix de transfert.

1.2 Les principaux apports de la nouvelle définition des incorporels

D'un point de vue pratique, la majorité des actifs qualifiés d'incorporels sur la base de la définition précédente passent les critères d'identification posés par la nouvelle définition, notamment les brevets, les savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux, les marques de fabrique, les noms commerciaux et marques commerciales, les licences et droits limités similaires portant sur des incorporels.

Par ailleurs, les notions de possession et de contrôle ont permis à l'OCDE de prendre position sur des notions discutées jusqu'alors, comme la survalueur (ou le goodwill) et la valeur d'exploitation (ou ongoing concern) d'une part (1.2.1.) et, d'autre part, les économies de localisation et les synergies de groupe (1.2.2.).

1.3 Les nouveaux incorporels : le goodwill et le ongoing concern

Le *goodwill* et le *ongoing concern* sont deux notions qui n'étaient pas abordées spécifiquement dans les Principes antérieurs dans les paragraphes dédiés aux incorporels.

Le *goodwill*, communément défini comme un potentiel de profit, était évoqué au Chapitre IX relatif aux restructurations. Ce chapitre posait le principe selon lequel un potentiel de profit dans le cadre d'un transfert d'activité ne justifie pas, à lui seul, une rémunération et précisait que « *l'entité qui possède des droits et/ou autres actifs significatifs au moment de la réorganisation est susceptible d'avoir un potentiel de profits significatifs, qui doit, in fine, faire l'objet d'une rémunération suffisante.* » ⁴

³ OCDE (2015) § 6.6

⁴ OCDE (2010) §§9.65 et s.

Le nouveau chapitre VI tend dorénavant à lui reconnaître la qualité d'incorporel dans la mesure notamment où sa valorisation et son prix correspondraient à une réalité de marché, c'est-à-dire que des tiers indépendants auraient été disposés à payer le prix fixé dans des circonstances similaires.

Il reste à noter cependant que le nouveau texte n'apporte pas à ce jour de définition précise et unique du *goodwill*. Ceci laisse donc une marge d'interprétation importante à laquelle il convient de porter une attention particulière afin de sécuriser les transactions y afférentes.

1.4 Les exclus : les économies de localisation et les synergies de groupe

Les notions d'économies de localisation et de synergies de groupe n'étaient pas, non plus, spécifiquement abordées dans la version antérieure des Principes spécifiques aux incorporels. Elles le sont dans l'Action 8, qui les définit respectivement aux paragraphes 6.30 et 6.31, pour les exclure au motif qu'elles ne peuvent pas répondre aux conditions de possession et de contrôle déterminantes dans le cadre de la nouvelle définition des incorporels.

Selon l'Action 8, les économies de localisation constituent un facteur de comparabilité à prendre en considération dans le cadre l'application des méthodes de prix de transfert. Un pouvoir d'achat élevé dans un secteur géographique donné, de faibles coûts de main d'œuvre ou de nouveaux débouchés dans des pays en voie de développement peuvent en effet avoir un impact significatif sur la profitabilité des différentes activités réalisées.

De manière comparable, l'OCDE précise que les synergies ne doivent donner lieu à rémunération que dans l'hypothèse où celles-ci résultent notamment d'une action concertée et délibérée ou d'une prestation de services. A ce titre, la seule existence d'un avantage découlant de l'appartenance au groupe ne suffit pas, en lui-même, pour justifier une rémunération⁵.

II. Une allocation des revenus liés à un incorporel selon une analyse fonctionnelle spécifique

La précédente version du Chapitre VI des Principes OCDE relatif aux incorporels se contentait de renvoyer aux Chapitres I, II et III, précisant que ces dispositions étaient également applicables aux transactions impliquant un incorporel entre entreprises associées.

L'un des apports principaux de l'Action 8 est de fournir une nouvelle grille d'analyse fonctionnelle spécifique aux actifs incorporels. L'OCDE y décrit, étape par étape, le déroulement d'une analyse fonctionnelle dont l'objectif est de 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.*⁶ »

Cette nouvelle approche repose sur les fonctions dites « DEMPE », abréviation anglaise des fonctions *Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation* (soit Mise au point, Amélioration, Entretien, Protection, Exploitation⁷) (2.1). D'un point de vue pratique, la seule notion de propriété juridique d'un actif incorporel ne suffit ainsi plus à conférer le droit au propriétaire d'en conserver les revenus (2.2).

⁵ OCDE (2015) §1.158

⁶ OCDE (2015) § 6.32

⁷ Les terminologies Mise au point, Amélioration, Entretien et Protection (juridique) sont, en elles-mêmes, relativement explicites. Par le terme Exploitation, il faut comprendre semble-t-il non pas l'utilisation opérationnelle de l'actif incorporel mais la recherche active de l'utilisation optimale qui peut en être faite (par exemple, recherche de nouvelles applications, de nouveaux débouchés pour cette utilisation, etc.)

2.1 La nouvelle grille d'analyse fonctionnelle : les fonctions DEMPE

Dans le cadre de la démarche globale de rapprochement des prix de transfert en matière d'incorporels à la création de valeur au sein d'un groupe, l'OCDE a fondé sa nouvelle approche autour des fonctions exercées par les différentes entités du groupe qui consistent à mettre au point, améliorer, entretenir, protéger ou exploiter un incorporel.

La participation de chacune des entités du groupe à une ou plusieurs de ces fonctions, seule ou avec d'autres entités, entraînera donc un droit à une quote-part des revenus de l'actif incorporel. L'identification et la localisation des fonctions DEMPE résulteront d'une analyse fonctionnelle détaillée, qu'il pourrait être souhaitable de documenter dès à présent par la réunion de différents documents internes (processus de reporting, notes de réunions, emails) venant attester de la réalité et de la substance de ces fonctions. Ces documents peuvent en effet s'avérer complexes à réunir ultérieurement, par exemple dans le cadre d'un contrôle fiscal.

Le nouveau Chapitre VI confirme la priorité au comportement des parties, indépendamment d'un contrat, en faisant de la vérification de la conformité de l'un avec l'autre l'étape 3 de l'analyse fonctionnelle. En cas de discordance, les faits primeront sur les écrits. Nous ne pouvons donc qu'inviter les contribuables à faire une analyse approfondie de la substance, dans les faits, des fonctions DEMPE exercées au sein de leur structure et de les documenter.

L'OCDE approfondit ici sa démarche antérieure insistant sur la substance et vise l'éviction des « boîtes à incorporels » au sein desquelles aucune des fonctions DEMPE ne sont généralement réalisées, faute de personnel ou autres moyens nécessaires pour ce faire mais où seuls les coûts (supportés au départ par d'autres entités) sont financés. Ceci étant, l'OCDE reconnaît la faculté aux entités du groupe de sous-traiter les fonctions DEMPE qui leur sont dévolues. Il n'est en effet pas nécessaire que l'entité percevant une rémunération de pleine concurrence pour une ou plusieurs fonctions DEMPE l'exécute elle-même. Il est cependant requis, pour justifier ladite rémunération, qu'elle conserve le contrôle de l'activité ainsi sous-traitée et qu'elle l'exerce effectivement.⁸

2.2 Les conséquences de la nouvelle grille d'analyse fonctionnelle DEMPE

La nouvelle grille d'analyse fonctionnelle emporte deux conséquences principales pour les entreprises membres d'un groupe multinational, au sujet, d'une part, de l'importance de la propriété juridique dans l'ordre des critères ouvrant droit aux revenus liés à l'incorporel (2.2.1.) et, d'autre part, à la typologie de financement d'un incorporel selon la nature des risques encourus (2.2.2.).

2.3 La propriété juridique reléguée au second plan

Le nouveau Chapitre 6 dissocie la notion de propriété juridique et les « revenus » tirés de l'exploitation de l'actif incorporel en question. En effet, la seule propriété juridique de l'incorporel ne suffit pas à justifier la perception des revenus liés audit incorporel.

Le nouveau Chapitre 6 n'écarte cependant pas complètement la notion de propriété juridique d'un incorporel. Il précise que « les droits reconnus par la loi et les dispositions contractuelles constituent le point de départ de toute analyse de prix de transfert relative à des transactions portant sur des actifs

⁸ OCDE (2015) §§ 6.50 et s.

incorporel.⁹ ». Toutefois, pour être en droit de percevoir tous les revenus tirés de l'exploitation de l'actif incorporel, le propriétaire légal devra exercer également toutes les fonctions DEMPE. A cet égard, il est intéressant de noter que l'OCDE développe particulièrement la notion de fonctions, au détriment des actifs et des risques.

Cette nouvelle grille d'analyse pourrait avoir des conséquences sur l'organisation de certains groupes où la propriété juridique ouvrirait droit à percevoir une partie significative des revenus liés à l'incorporel. En pratique, l'ampleur de ces conséquences reste cependant difficile à mesurer à ce stade.

De prime abord, l'affirmation selon laquelle la propriété juridique en elle-même ne suffit pas pour légitimer la perception des revenus vient en contradiction avec le droit de la propriété intellectuelle existant. Entre tiers, la propriété juridique est prépondérante, voire même constitue le seul critère à prendre en compte (par exemple en matière d' « *infringement* » et d'action en réparation des préjudices qui en découlent) : un tiers n'a aucun droit à un revenu tiré d'un incorporel dont il n'est pas le propriétaire juridique. De même, il n'a aucun droit à son utilisation sauf à disposer d'une licence que le propriétaire juridique (et lui seul) lui aura concédé. Il semble donc ici que la référence fondamentale que l'OCDE fait habituellement dans ses principes aux pratiques entre tiers indépendants sur le marché libre soit, paradoxalement, largement atténuée ici.

Quant à la notion-même de « revenus », le choix du mot pourrait soulever des questions pratiques. Le mot « revenus » est beaucoup plus large que le simple bénéfice. Au-delà des redevances dans le cadre de l'utilisation d'un incorporel, il pourrait ainsi ouvrir droit au prix de cession par exemple. Cela pourrait ainsi faire peser un risque fiscal important sur les entreprises.

A cet égard, cette nouvelle grille d'analyse semble d'avantage orientée pour faire obstacle aux montages fiscaux abusifs qu'à une recommandation permettant de couvrir tous les cas de figure rencontrés usuellement au sein de groupes agissant « de bonne foi ». Il semble que l'OCDE parte du principe selon lequel le découpage propriété juridique / propriété économique soit susceptible d'être utilisé dans le but de créer des montages artificiels à des fins d'évasion fiscale. Il conviendra donc d'interpréter, dans la généralité des cas, ces nouveaux principes avec beaucoup de prudence pour limiter les risques qui peuvent en découler pour les entreprises multinationales ayant jusqu'ici, de bonne foi, appliqué des principes où la notion de propriété juridique demeurerait un critère important.

2.4 La nature du risque financier qualifierait le type de revenus exigible

La seconde conséquence susceptible de soulever des enjeux pratiques particuliers réside dans la nature du risque pris par un membre du groupe participant financièrement au développement d'un incorporel. De la nature de ce risque découle la qualification du financement et donc la typologie de revenus que l'investisseur est en droit d'escompter.

Les Principes OCDE séparent dorénavant le financement simple et le financement associé au contrôle du risque ou l'exercice d'une fonction liée à l'activité financée.¹⁰ Dans la première hypothèse, l'OCDE considère que l'entité assume uniquement des coûts et le risque limité (risque purement « financier ») de perdre le montant de son apport ; cette entité se voit considérée comme un « *bailleur de fonds* » dont la

⁹ OCDE (2015) § 6.35

¹⁰ OCDE (2015) §6.60

rémunération doit se référer à un taux de rendement de marché corrigé des risques. Dans la seconde, l'OCDE semble reconnaître à l'entité concernée un risque opérationnel et non pas seulement un risque financier et précise que l'appréciation se fait au cas d'espèce, selon différents critères tels que le stade de développement de l'incorporel auquel intervient le financement ou le comportement des parties.

III. Les méthodes de prix de transfert préconisées

Dans la version précédente des Principes OCDE, le Chapitre VI relatif aux incorporels renvoyait explicitement au Chapitre II en ce qui concerne les méthodes de prix de transfert à appliquer. L'Action 8 précise désormais les méthodes à privilégier dans le cadre de transactions portant sur des actifs incorporels.

3.1 Des méthodes spécifiques axées sur la valeur et non sur les coûts

La partie du Chapitre VI relative aux méthodes de prix de transfert reflète à plusieurs égards les différents apports précités. En particulier, l'OCDE rejette explicitement des méthodes fondées sur les coûts, qualifiées de non pertinentes partant du principe que les coûts de développement d'un incorporel n'ont pas de corrélation avec sa valeur¹¹.

Ainsi, les Principes privilégient dorénavant, au côté de la méthode traditionnelle du prix comparable sur le marché libre, la méthode du partage de profits et les techniques de valorisation.

La méthode du partage de profits consiste à allouer à chacune des sociétés contribuant à la chaîne de valeur au sein du groupe une quote-part des revenus de l'activité proportionnellement aux fonctions exercées, aux risques encourus et aux actifs utilisés par chacune. Elle nécessite de la part du contribuable, indépendamment de toute étude de comparables externes, de porter une appréciation quantitative sur l'appréciation qualitative résultant de l'analyse fonctionnelle. De cette appréciation quantitative découle les quotes-parts de partage des profits.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où la valeur à venir d'un incorporel doit être prise en considération, le nouveau Chapitre VI met en avant la méthode de valorisation basée sur les flux futurs de trésorerie (*Discounted Cash Flow* ou « DCF »).

Dans la lettre, les préconisations relatives à l'utilisation de ces méthodes semblent découler naturellement de l'objectif de l'Action 8 consistant à aligner les revenus avec la création de valeur au sein d'un groupe. Cependant, certaines difficultés pratiques sont à anticiper dans le cadre de leur mise en œuvre.

3.2 Les difficultés pratiques de mise en œuvre

La méthode du partage de profits n'a trouvé, en termes de cas concrets d'application en proportion de la masse totale des transactions intra-groupe, qu'assez peu de partisans à ce jour. Elle implique une certaine part de subjectivité dans la transcription des constats qualitatifs sous forme quantitative, subjectivité nécessitant un travail documentaire approfondi afin de réduire les risques qu'une administration fiscale locale souhaite conclure à une quantification différente de celle du contribuable. En France, hors cas d'accord préalable sur les prix où ces questions de subjectivité et d'empirisme peuvent être résolues ex-ante, l'administration fiscale s'avérait plus réceptive à la mise en œuvre d'une méthode de comparaison de prix ou de marge appuyée par un benchmark. Par conséquent, l'importance nouvelle donnée par l'OCDE à

¹¹ OCDE (2015) § 6.142

la méthode du partage de profits aura probablement un impact significatif à l'avenir sur les habitudes des entreprises et des administrations, tant en terme de vision du contribuable sur l'estimation des contributions des différentes entités du groupe à la création de valeur que dans la justification de l'allocation des revenus auprès des administrations fiscales.

Cette nouvelle importance donnée au Profit Split au cas particulier des incorporels est par ailleurs à rapprocher des nouvelles recommandations de l'OCDE sur le « CBCR » (Country-by-country reporting) formulées dans une action distincte, l'Action 13, qui peuvent produire des éléments de quantification simplificateurs (voire peut-être réducteurs) à cet égard.

Par ailleurs, concernant l'utilisation de la méthode DCF, d'usage courant dans la vie des affaires pour l'évaluation d'actifs, notamment incorporels, l'OCDE se borne à la citer comme une des méthodes possible mais n'appuie pas sa légitimité ou sa pertinence. L'OCDE n'ouvre que la possibilité d'utiliser la DCF, ce qui laisse une marge de contestation éventuelle à prendre en compte dans le cadre d'évaluations basées sur cette méthode.

IV. Les conséquences en matière d'ARC

Parmi les thèmes abordés dans l'Action 8 figurait notamment les ARC. Le sujet était traité au Chapitre VIII de la version antérieure des Principes OCDE qui définissait les ARC comme « *un accord-cadre qui permet à des entreprises industrielles ou commerciales de partager les coûts et les risques de la production ou de l'obtention de biens, de services ou de droits, et de déterminer la nature et la portée des intérêts de chacun des participants dans ces biens, ces services ou ces droits.* »

L'ancien Chapitre VIII des Principes OCDE est entièrement supprimé et remplacé par les nouvelles dispositions de l'Action 8 relative aux ARC. Cette refonte s'explique notamment par le fil directeur suivant lequel ont été regroupées les Actions 8, 9 et 10 consistant à rapprocher les prix de transfert de la chaîne de création de valeur. Parmi les déclinaisons pratiques de cette orientation, il convient de remarquer principalement l'accent mis sur la valeur des contributions des parties à l'ARC (3.1). Nous aborderons ensuite la qualité des parties membres de l'ARC (3.2) ainsi que le cas particulier des nouveaux adhérents à un ARC existant, du retrait d'une partie et de la résiliation d'un ARC (3.3).

4.1 La valeur des contributions au détriment des coûts

Une des principales modifications proposées par les travaux BEPS consiste à valoriser les contributions de chaque adhérent à hauteur de leur « valeur » plutôt que de leur « coût » (en ce sens notamment, § 22 de l'Action 8 relative aux ARC). Il s'agit notamment de prendre en compte dans la valorisation des contributions de chacun des participants à la création d'un incorporel l'entité assumant le contrôle et les risques relatifs au développement de l'incorporel, en lien avec la grille d'analyse DEMPE évoquée précédemment.

A titre purement illustratif de ces nouvelles recommandations, une entité participant au développement commun d'un incorporel uniquement à travers une participation financière de 10 devrait avoir des droits au titre de l'incorporel inférieurs à une entité ayant dirigé et contrôlé les opérations de recherche même si les coûts internes qu'elle a engagé s'élèvent également à 10 (en ce sens, projet de révision du Chapitre VI des Principes OCDE et § 26 et exemple 6 de l'action 8 relative aux ARC).

La question des modalités pratiques de détermination de la valeur d'une contribution risque de se poser fréquemment en pratique. L'Action 8 réitère ici le principe de pleine concurrence et, en l'occurrence, invite à estimer 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.¹²

Afin de déterminer la valeur de pleine concurrence des actifs développés dans le cadre de l'ARC, différentes méthodes peuvent être utilisées (méthode DCF, méthode du prix comparable sur le marché libre, méthode des multiples, etc.) en fonction des caractéristiques propres aux actifs à évaluer. A ce titre et malgré sa relative simplicité de mise en œuvre, une méthode de valorisation fondée sur les coûts déjà engagés dans le cadre de l'ARC n'est généralement pas recommandée tant au regard des Principes OCDE actuels qui précisent au § 6.27 qu'il n'y a pas nécessairement « *de liens entre les coûts et la valeur* » que des travaux « BEPS » qui indiquent que l'utilisation de méthodes de valorisation sur les coûts ne sont généralement pas fiables dans la mesure où il existe rarement une corrélation entre la valeur de l'incorporel et les coûts engagés pour le développer (« *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles* », Action 8, §6.139, 16 septembre 2014).

Considérant les derniers développements BEPS, il apparaît ainsi nécessaire 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.

4.2 Les parties à l'ARC : membres à part entière ou simples prestataires de services

4.2.1 La reprise d'une notion clé : les bénéficiaires escomptés

La précédente version des Principes OCDE reconnaissait déjà la notion d'avantage mutuel comme fondamentale dans un ARC et, comme caractéristique de la qualité de participant à un ARC, l'attente raisonnable du bénéfice que chacun espère en retirer.¹³ Ces bénéficiaires sont entendus en tant que revenus ou droits divers portant sur l'incorporel, le bien corporel ou les services objets de l'ARC en question.

Ces notions sont conservées dans la nouvelle rédaction qui découle de l'Action 814 tout en étant complétées par la confirmation des conséquences qui découlent du non-respect des conditions ci-dessus : ainsi, une entité qui réaliserait l'activité de l'ARC (par exemple, la recherche) sans être intéressée à son objectif (comme le droit d'exploiter l'incorporel dans le cadre de son activité) se verrait requalifiée en prestataire de services et sa rémunération devrait certainement être revue (en s'écartant d'une simple répartition de coûts – sans marge – qui forme l'essence de l'ARC en tant que tel) au regard des Principes OCDE.

4.2.2 Une nouvelle caractéristique plus ambiguë : le contrôle du risque

La seconde caractéristique essentielle en vue de conforter la qualité de partie pleine et entière à un ARC est la prise en charge par l'entreprise concernée de sa quote-part du risque d'ensemble lié à – ou créé par – l'activité faisant l'objet de l'ARC, sa capacité financière à assumer ce risque et, en particulier, le fait que l'entité concernée soit en mesure de contrôler ce risque dans les faits. Selon l'OCDE, la notion de contrôle

¹² OCDE (2015) § 8.25

¹³ OCDE (2010) § 8.10

¹⁴ OCDE (2015) § 8.14

s'apprécie ici au regard du pouvoir décisionnaire de la partie concernée de prendre ou non un risque inhérent à l'ARC, ainsi que la capacité de décider des modalités selon lesquelles elle entend prendre ce risque¹⁵. Ici encore, il est possible de noter l'influence des modifications apportées au Chapitre VI relatif aux incorporels et, en particulier, à la notion de risque encourus dans le cadre du financement d'un incorporel.

D'un point de vue pratique, cette approche peut paraître omettre que les parties à un ARC en matière de prix de transfert sont principalement membres d'un groupe et ne disposent pas nécessairement d'une telle marge de manœuvre décisionnaire. Il semble que l'OCDE se soit référée ici de manière très orthodoxe au principe de comparaison des parties liées au tiers indépendants sur le marché libre. L'OCDE ouvre ainsi potentiellement une piste de discussion à anticiper en cas de vérification

* *
*

Arnaud Le Boulanger, le 2 février 2016

¹⁵ OCDE (2015) § 8.15

Action 8 – 10

« Aligner les prix de transfert sur la création de valeur »

Partie 2 : risque et Capital

Objectif :

Développer des règles anti-BEPS luttant contre le transfert de risques entre entités d'un même groupe ou l'attribution d'un capital excessif à une autre entité du groupe.

I. La définition de la transaction réellement intervenue, nouveau point de départ

Les principes révisés ont pour objectif de permettre une meilleure application du principe de pleine concurrence.

Pour ce faire, l'analyse est désormais complétée d'une première phase qui consiste à apprécier la teneur de la relation intragroupe réellement effectuée qui devra faire l'objet d'une comparaison, avant de procéder à la comparaison proprement dite.

Afin d'identifier correctement la transaction réellement effectuée, il convient d'analyser les éléments suivants, qui étaient précédemment définis comme les facteurs de comparabilité¹⁶ :

- Les termes contractuels,
- L'analyse fonctionnelle,
- Les caractéristiques des biens et services échangés,
- Les circonstances économiques, et
- Les stratégies d'entreprises.

Désormais, les termes contractuels convenus entre les parties sont le point de départ de l'analyse¹⁷. Toutefois, les circonstances factuelles de l'espèce doivent être prises en considération afin de confirmer et préciser le cas échéant les termes contractuels. Les circonstances factuelles qui iraient à l'encontre des termes contractuels devraient alors primer sur ceux-ci.

Les modifications induites par les considérations relatives aux risques et au capital concernent principalement la partie relative à l'analyse fonctionnelle (cf. infra).

Enfin, les principes révisés fixent les conditions dans lesquelles une administration fiscale pourrait ne pas reconnaître une transaction intragroupe. Ces conditions devraient se limiter aux cas où la transaction convenue au sein du groupe répond à une logique commerciale qui n'aurait pas pu être observée entre des parties indépendantes dans des circonstances comparables.

II. Les considérations relatives aux risques et au capital dans le cadre de l'analyse fonctionnelle

Ainsi que le précisait déjà la précédente version des Principes OCDE, au cours de transactions entre deux entreprises indépendantes, la rémunération correspond en général aux fonctions assumées par chaque

¹⁶ L'ordre recommandé pour procéder à l'analyse de comparabilité était identique, à l'exception des termes contractuels et des caractéristiques des biens et des services, respectivement en troisième et première position précédemment.

¹⁷ Cette organisation est conforme à celle qui est prévue dans le Chapitre IX des Principes OCDE, portant sur les réorganisations d'entreprises et prix de transfert, dont la première partie couvre des considérations particulières en matière de risques et prévoit que l'examen des risques commence par une analyse des dispositions contractuelles liant les parties (Principes OCDE, § 9.11).

entreprise (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés). De même, il était et reste précisé que l'analyse fonctionnelle est incomplète tant qu'on n'a pas pris en compte les principaux risques assumés par chacune des parties.

Les principes révisés prévoient désormais un processus d'analyse spécifique relatif aux risques, synthétisé ci-après.

2.1 Définition de la notion de risque et des fonctions inhérentes aux risques

Le risque est défini comme l'effet de l'incertitude sur les objectifs d'une entreprise. Le risque est également associé à des opportunités, et n'a pas uniquement des connotations négatives.

La partie qui est supposée assumer le risque peut être désignée dans le contrat qui lie les entités du groupe. Toutefois, ainsi qu'il a été rappelé précédemment, l'analyse des termes contractuels doit être complétée par une analyse factuelle ayant vocation en l'occurrence à identifier si l'entité qui assume le risque :

2.2 est en mesure de « contrôler le risque », ce qui s'entend de la capacité à prendre la décision (et de la prise de décision effective) :

- d'engager, arrêter ou diminuer une activité à risque,
- d'apporter une réponse à un risque à un moment donné, et,
- de prendre des mesures régulières pour limiter les conséquences de la survenance du risque, ce qui peut éventuellement être sous-traité à une autre entité sélectionnée par les soins de la première entité, sous réserve de continuer à définir les objectifs de l'activité sous-traitée ;

2.3 a la « capacité financière à assumer le risque », ce qui renvoie à la capacité financière nécessaire à la gestion du risque et au fait de supporter les conséquences financières du risque s'il se matérialise.

Il s'agit en premier lieu de vérifier que le comportement des parties est conforme au contrat. Dans le cas où les dispositions contractuelles ne se traduisent pas dans les faits, le comportement des parties prime. En effet, l'entité qui assume effectivement le risque devrait être celle qui exerce le contrôle et a la capacité financière d'assumer le risque.

2.4 Rémunération des risques et du capital

2.5 Rémunération des risques

La rémunération des risques suppose de rémunérer :

- Le fait d'assumer la survenance éventuelle du risque ; et
- Le fait d'assumer les coûts relatifs à la gestion du risque

L'analyse des risques suppose donc de définir une rémunération appropriée pour les fonctions induites par la gestion du risque. En effet, un contribuable qui assume et gère les risques devrait être davantage rémunéré qu'un contribuable qui, même s'il assume le risque, n'en assure pas la gestion en amont.

2.6 Rémunération du capital

Par ailleurs, les nouveaux principes visent à éviter les situations dans lesquelles une société fournirait aux autres entités du groupe les capitaux nécessaires à la réalisation d'une activité porteuse de risques alors même qu'elle ne réalise pas de fonctions permettant de gérer et assumer ces risques, notamment :

- si la société ne mesure pas les risques financiers relatifs à la fourniture de ces capitaux (par ex. analyse du risque relatif à l'investissement lui-même) ;

- si la société n'évalue pas la prime de risque ou d'autres questions pour déterminer si le prix de l'investissement est approprié ; ou
- si la société n'envisage pas de protection appropriée pour son investissement financier.

Dans de telles circonstances, la seule fourniture de capitaux ne justifierait pas une rémunération supérieure au taux de rendement sans risque. La rémunération de la société pourrait même être inférieure au taux de rendement sans risque si la transaction était requalifiée en apport en capital. A l'inverse, la rémunération pourrait être supérieure au taux de rendement sans risque si la société a la capacité et l'autorité de maîtriser le risque d'investir dans l'actif considéré.

III. **Nouvelles préconisations à prendre en considération pour l'application du principe de pleine concurrence**

1. Economies de localisation et autres caractéristiques du marché local

S'agissant des économies de localisation et de leur éventuel partage entre les entités du groupe, les nouveaux principes renvoient à l'analyse existante formulée dans le chapitre IX des Principes OCDE, relatifs aux réorganisations d'entreprises.

Les autres caractéristiques du marché local peuvent donner lieu à des ajustements lorsque des comparables fiables ne peuvent pas être identifiés. Toutefois, ces caractéristiques doivent être distinguées des éventuels actifs incorporels détenus par l'entité locale, ainsi qu'il est prévu au chapitre VI des Principes OCDE.

2. Constitution d'équipes au sein de l'entreprise (« *assembled workforce* »)

Lorsqu'il est possible d'identifier les avantages ou inconvénients à avoir constitué une équipe spécifique au sein de l'entreprise, il est possible d'envisager de procéder à des ajustements de comparabilité vis-à-vis des comparables qui ne présenteraient pas la même structure que l'entité du groupe que l'on cherche à rémunérer.

Lorsqu'une main-d'œuvre fait l'objet d'un transfert, une analyse spécifique relative au potentiel transfert concomitant d'un actif incorporel (par ex. transfert de savoir-faire) devrait être menée, conformément aux recommandations du chapitre VI des Principes OCDE.

3. Synergies des groupes multinationaux

Les synergies résultant de l'appartenance à un groupe multinational ne doivent pas nécessairement donner lieu à une rémunération particulière, notamment lorsqu'elles ne résultent pas d'une action délibérée ou de la réalisation d'un service ou d'autres fonctions comme, par exemple, la centralisation des achats d'un groupe. Dans certaines circonstances, toutefois, ces synergies (positives ou négatives) peuvent donner lieu à un ajustement de comparabilité.

Cette partie présente certains exemples relatifs aux garanties implicites dont peuvent bénéficier les membres d'un groupe multinational, du seul fait de leur appartenance à ce groupe. Ces garanties implicites n'ont pas vocation à être rémunérées en tant que telles. En revanche, si une entité du groupe accorde une garantie explicite permettant à une autre entité de bénéficier de meilleures conditions financières, cette garantie explicite devrait donner lieu à rémunération. Cet exemple illustre d'une autre manière la différence entre les synergies ne résultant pas d'une action délibérée (garantie implicite) et celles qui résultent d'une action délibérée (garantie explicite), seules les dernières ayant vocation à être rémunérées.

* *
*
*
*

Julien Saïac, le 2 février 2016

Action 8 - 10

« Aligner les prix de transfert sur la création de valeur »

Partie 3 : Service intragroupe à faible valeur ajoutée

L'objectif :

- Identifier les services rendus
- Déterminer la rémunération de pleine concurrence correspondante

Ces nouvelles recommandations sont situées dans la (nouvelle) partie D du Chapitre VII.

Ces recommandations proposent une approche simplifiée en matière de fixation des prix de transfert et de documentation des services intragroupe à faible valeur ajoutée. Les Etats peuvent soumettre l'application de cette approche simplifiée à des seuils. Cette approche simplifiée ne s'applique en principe pas lorsque des services intragroupe à faible valeur ajoutée sont aussi fournis à des tiers au groupe : dans cette hypothèse, il est supposé que des comparables internes pertinents sont disponibles pour fixer les prix.

Les groupes n'optant pas pour cette approche simplifiée devront se conformer aux règles générales en matière de facturation et documentation des services intragroupe décrites dans les parties précédentes du Chapitre VII.

Enfin, dans l'hypothèse où l'Etat de résidence d'une société payant pour de tels services prélève une retenue à la source, ces recommandations encouragent cet Etat à ne prélever la retenue à la source que sur la marge appliquée sur les coûts (afin que le prestataire des services « couvre » tous les coûts supportés pour rendre les services).

I. Définition des services intragroupe à faible valeur ajoutée

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 services 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 valeur ;
- n'impliquent pas la prise ou le contrôle de risques substantiels ou importants de la part du prestataire des services et ne génèrent pas de risques importants pour le prestataire des services.

Ne font notamment pas partie des services intragroupe à faible valeur ajoutée :

- les services de recherche et développement ;
- les services de fabrication ;
- les achats de matières premières ou d'autres biens utilisés dans le processus de fabrication ;
- les activités de vente, distribution et marketing ;
- les transactions financières ;
- l'extraction, l'exploration et la transformation de ressources naturelles ;
- l'assurance et la réassurance ;
- les services du *corporate senior management* (autres que les activités de supervision de services à faible valeur ajoutée).

Constituent a priori des services intragroupe à faible valeur ajoutée :

- les services comptables et d'audit ;
- le traitement et la gestion des comptes clients et dettes fournisseurs ;
- les activités liées aux ressources humaines ;
- la collecte et le suivi de données relatives à la santé, la sécurité, l'environnement ou autre donnée liée à l'activité.
- les services informatiques dans la mesure où ils ne participent pas de l'activité principale du groupe (et à l'exclusion en principe des services de recherche et développement) ;
- la communication interne et externe (à l'exclusion de certaines activités publicitaires ou marketing ainsi que le développement des stratégies sous-jacentes) ;
- les services juridiques ;
- les services liés aux obligations fiscales ;
- les services généraux de type administratif.

La fourniture de services à faible valeur ajoutée peut être l'activité principale d'une société du groupe (cas par exemple des centres de services partagés) mais pas du groupe pris dans sa globalité.

II. Fixation simplifiée des prix de transfert

Les groupes adoptant l'approche simplifiée décrite dans la (nouvelle) partie D du Chapitre VII devront, dans la mesure du possible, l'appliquer de façon cohérente dans tous les pays dans lesquels ils opèrent (pour les groupes qui ne sont pas intégrés verticalement, une application au niveau d'une sous-holding / sous-groupe est aussi envisageable).

Un groupe suivant l'approche simplifiée et fournissant la documentation décrite ci-dessous serait soumis à un « test du bénéfice tiré des services rendus » (*benefit test*) limité : ce test porterait sur chaque catégorie de services et non sur chaque service (le groupe devrait alors montrer que, par catégorie, les services sont rendus). Une facture annuelle décrivant une catégorie de services serait suffisante pour justifier la charge. L'OCDE recommande aux administrations de se satisfaire de ce test simplifié. Cette simplification ne trouverait cependant pas à s'appliquer en cas de services à faible valeur ajoutée rendus à une seule société.

La base de coûts à retenir pour facturer ces services intragroupe à faible valeur ajoutée devrait être déterminée comme suit :

- Calcul, sur une base annuelle, de tous les coûts – directs et indirects – supportés pour rendre ces services à d'autres sociétés du groupe. Les coûts doivent être rassemblés par catégorie de services ; les centres de coûts comptables utilisés devraient être identifiés. Les coûts qui ne seront pas soumis à marge (*pass through*) devraient être identifiés.
- Exclusion des coûts afférents à des services rendus à une seule entité du groupe.

La base de coûts comprenant dès lors les coûts des services à faible valeur ajoutée rendus à plusieurs sociétés du groupe, une ou plusieurs clés de répartition appropriée(s) devrai(en)t dès lors être sélectionnée(s) par le contribuable pour répartir ces coûts entre les bénéficiaires des services. Cette (ou ces) clé(s) doi(ven)t raisonnablement refléter l'avantage attendu par chaque bénéficiaire des services. A titre de règle générale, une clé devrait refléter le besoin sous-jacent à un service donné. Par exemple, les coûts afférents aux services liés aux ressources humaines pourraient être répartis en fonction du nombre d'employés, ceux afférents aux services informatiques en fonction du nombre d'utilisateurs. Dans de nombreux cas, une répartition en fonction du chiffre d'affaires pourra être pertinente. La clé à utiliser dépend des circonstances de l'espèce. Bien entendu, la même clé devrait être utilisée pour tous les bénéficiaires du même service ; de même, une clé devrait en principe être utilisée sur plusieurs exercices.

Les coûts ainsi définis (à l'exception des coûts qui ne seraient pas à marger (*pass through*)) doivent être soumis à une marge de 5% (qu'ils résultent de services à faible valeur ajoutée rendus à une société du

groupe ou à plusieurs sociétés du groupe). Ce taux de marge n'a pas à être justifié par une étude de comparables.

L'OCDE prend soin de préciser que les services qui ne rentrent pas dans le présent champ des services à faible valeur ajoutée, ne doivent pas nécessairement être compris comme appelant une forte marge.

III. Documentation simplifiée

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.

Commentaire :

Alors que, d'un point de vue français, le sujet des *management fees* était relativement « stabilisé » (notamment depuis le rapport de 2010 du Forum conjoint de l'Union Européenne en matière de prix de transfert intitulé « Guidelines on low value adding intra-group services »), les nouvelles recommandations relatives aux services à faible valeur ajoutée pourraient modifier certaines pratiques jusqu'ici acceptées :

- Il pourrait désormais être nécessaire de justifier plus précisément pourquoi les services sont à faible valeur ajoutée ;
- Les services qui n'entreraient pas dans la définition des services à faible valeur ajoutée ne pourraient être rémunérés selon un *cost + 5%* sans étude économique justifiant le taux de marge retenu. Par exemple, les services du *corporate senior management* entraient jusqu'ici dans les *management fees* facturés (souvent) selon un *cost + 5%*. Ces services seraient désormais exclus et une étude de comparables devrait être menée pour justifier le taux de marge appliqué ;
- Dans un cadre communautaire, un taux de marge de 3% à 10% pouvait être envisagé en se référant aux travaux du Forum conjoint de l'Union Européenne en matière de prix de transfert ; désormais, un taux de 5% devrait être retenu ;
- La documentation de ces services pourrait être amenée à évoluer, notamment en ce qui concerne le « benefit test » à mener : les recommandations ne semblent en effet pas claires sur la véritable simplification apportée à cet égard. ;

* * *

*

Xavier Daluzeau, le 2 février 2016

Action 8 - 10

« Aligner les prix de transfert sur la création de valeur »

Partie 4 : Transactions intragroupe transfrontalières portant sur des produits de base

Objectif : définir un cadre d'analyse pour la détermination des prix de transfert en matière de transactions portant sur les produits de base « commodity transactions »

I. Définition et Contexte

Les produits de base sont définis par l'OCDE comme des biens corporels pour lesquels un prix coté est utilisé comme référence par des entreprises indépendantes sur le marché libre pour fixer le prix d'échange de ces biens.

Cette problématique touche particulièrement les administrations des pays en développement qui importent ou exportent fréquemment des matières premières cotées.

Le rapport relatif aux prix de transfert pratiqués dans les transactions intragroupe transfrontalières portant sur des produits de base (ci-après « le Rapport ») viendra s'intégrer dans la partie des Principes OCDE décrivant la méthode du prix comparable sur le marché libre (ci-après « CUP »).

II. Principaux Apports

Le Rapport vient compléter les Principes OCDE. Jusqu'à présent ceux-ci ne faisaient pas référence aux transactions portant sur des produits cotés et ne faisaient pas prévaloir une méthode par rapport à une autre dans ce contexte.

Le Rapport définit les transactions entrant dans son champ comme celles portant sur des biens corporels pour lesquels un prix coté est utilisé comme référence par des entreprises indépendantes sur le marché libre pour fixer le prix d'échange de ces biens.

Le prix coté se définit quant à lui comme le prix du produit de base obtenu sur la période concernée auprès d'une bourse locale ou internationale cotant des produits de base.

La notion de prix coté est ensuite étendue aux données publiées par des agences indépendantes ou des organisations gouvernementales et utilisées par des sociétés indépendantes pour fixer leurs prix.

L'OCDE met l'accent, au cas particulier des transactions sur des produits de base, sur la notion de comparabilité, qui s'évalue à l'aune des caractéristiques économiques pertinentes des transactions. Ces caractéristiques pertinentes incluent notamment les propriétés physiques et la qualité des produits, les termes du contrat entre les sociétés liées, à l'image des volumes, de la date du contrat, du délai et des termes de livraison, du transport, de l'assurance et de la monnaie dans laquelle la transaction est libellée.

Un autre élément important, qui participe de l'analyse de comparabilité, doit être pris en compte pour mener à bien l'analyse : la date de la transaction. Les prix des produits de base peuvent varier sensiblement selon la date de la transaction. Par principe, cette date est celle fixée par les parties pourvu qu'elle soit fiable (conforme avec leur attitude ou aux faits de l'espèce). Si ce principe ne peut s'appliquer, alors les administrations fiscales peuvent utiliser une autre date en

fonction des circonstances de l'espèce, cette date pouvant être la date d'expédition des produits.

Commentaire

Le contribuable qui utilise cette méthode pour déterminer ses prix de transfert doit prendre en compte de nombreux éléments pour justifier du caractère de pleine concurrence des prix pratiqués.

Une interprétation stricte de la notion de « référence utilisée par les entreprises indépendantes pour fixer leur prix » pourrait limiter le champ théorique du rapport. En effet, seules les références effectivement utilisées par des sociétés indépendantes pourraient servir pour la détermination du prix. Ainsi, l'existence d'un prix coté pour un bien donné n'est pas une condition suffisante. Ce prix doit aussi être utilisé en pratique par des sociétés indépendantes dans la fixation de leur prix.

Enfin, l'OCDE développe en l'espèce la notion de comparabilité en faisant référence à des éléments à prendre en compte non explicités jusqu'alors, à l'image des volumes par exemple, et qui pourraient trouver une application plus large que le simple contexte des transactions portant sur des produits de base.

* *
*
*
*

Valentin Lescroart, le 2 février 2016

Action 13

« Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays »

Objectif : Présentation des nouvelles instructions relatives à la documentation des prix de transfert

- Instaurer une culture de conformité pour les contribuables, notamment à travers la mise en place d'une obligation documentaire contemporaine limitant ainsi la justification *a posteriori* par les contribuables de leurs positions ;
- Permettre aux administrations fiscales d'identifier, en amont d'une éventuelle vérification, les contribuables dont les dispositifs prix de transfert méritent un examen approfondi, notamment à travers la communication par les groupes multinationaux d'informations agrégées relatives à la répartition mondiale de leurs bénéfices et des impôts qu'ils acquittent ;¹⁸ et
- Permettre aux administrations fiscales de réaliser des vérifications approfondies en matière de prix de transfert, notamment à travers une documentation de prix de transfert contenant l'ensemble des informations et documents pertinents en la possession du contribuable.

I. Une approche documentaire normalisée à trois niveaux

L'Action 13 suggère aux pays d'adopter une approche normalisée à trois niveaux qui consiste en :

1. Un « *fichier principal* » contenant des informations relatives à l'ensemble des membres du groupe multinational considéré ;
2. Un « *fichier local* » spécifique à chaque entité membre du groupe multinational contenant des informations permettant de justifier de la conformité au principe de pleine concurrence de ses transactions intragroupe importantes ; et
3. Une « *déclaration pays par pays* » contenant des informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices de l'entreprise multinationale et des impôts qu'elle acquitte, accompagnées de certains indicateurs concernant la localisation de ses activités.

D'un point de vue général :

- Tout en reconnaissant que la question doit être traitée par la législation locale, le Chapitre V révisé suggère que la documentation soit préparée dans « une langue couramment utilisée » (§ 39 du Chapitre V révisé).
- Le Chapitre V révisé demande aux administrations fiscales de prendre les mesures raisonnables pour que les informations présentées dans la documentation des prix de transfert demeurent confidentielles (§§ 44 et 45 du Chapitre V révisé).

Les paragraphes ci-dessous synthétisent les informations que doivent contenir chacun des trois documents. Les annexes à cette note fournissent la liste exhaustive des informations requises.

¹⁸ Sur ce point, le paragraphe 10 du Chapitre V révisé fait référence à un manuel de l'OCDE sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert. A notre connaissance, ce manuel n'existe à ce stade que sous forme d'un projet publié en avril 2013 par l'OCDE.

La synthèse du Rapport indique que les pays participant au projet BEPS sont convenus d'examiner la mise en œuvre de ces nouvelles normes et de déterminer, fin 2020 au plus tard, s'il convenait de modifier le contenu de ces documents en vue d'exiger la communication de données supplémentaires ou différentes (des économies émergentes comme l'Afrique du Sud, le Brésil, la Chine, l'Inde ou la Turquie auraient souhaité plus d'informations).

1. Fichier principal

Le fichier principal a pour objectif de donner une vue d'ensemble des activités du groupe multinational considéré, notamment de la nature de ses activités mondiales, de sa politique globale en matière de prix de transfert et de la répartition de ses bénéfices et de ses activités à l'échelle mondiale. Le fichier principal est destiné à fournir aux administrations fiscales une vue d'ensemble « *afin de placer les pratiques du groupe multinational considéré en matière de prix de transfert dans leur contexte économique, juridique, financier et fiscal à l'échelle mondiale* » (§ 18 du Chapitre V révisé).

Les informations requises dans le fichier principal peuvent être ventilées selon les cinq catégories suivantes :

- La structure organisationnelle du groupe multinational ;
- Une description du domaine (ou des domaines) d'activité du groupe multinational ;
- Les actifs incorporels du groupe multinational ;
- Les activités financières interentreprises du groupe multinational; et
- Les situations financière et fiscale du groupe multinational.

Il est précisé que ces informations doivent être présentées pour le groupe multinational dans son ensemble. Néanmoins, il est possible de structurer les informations présentées par secteur d'activité lorsque les circonstances le justifient clairement. Dans ce dernier cas, il convient de veiller à ce que les fonctions centralisées au niveau du groupe et les transactions entre secteurs d'activité soient correctement décrites dans le fichier principal (§ 20 du projet de Chapitre V révisé).

L'annexe I à cette note fournit la liste des informations devant figurer dans le fichier principal.

2. Fichier local

Contrairement au fichier central qui doit être commun à l'ensemble du groupe multinational considéré, le fichier local est spécifique à chaque entité le composant.

L'objectif de ce fichier est de fournir, pour chacune des entités du groupe multinational, des informations permettant d'analyser le caractère de pleine concurrence de ses transactions intragroupe transfrontalières. L'OCDE suggère de limiter ce fichier local à des transactions dépassant certains seuils de matérialité (ces seuils devant cependant être définis par chaque Etat) et d'alléger les obligations documentaires pour les PME (§§ 32 à 34 du Chapitre V révisé).

Les informations devant figurer dans le fichier local sont notamment les informations financières utiles concernant les transactions intragroupe, les informations relatives à la sélection et à l'application de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée et l'analyse de comparabilité.

Sur l'analyse de comparabilité, le paragraphe 38 du Chapitre V révisé suggère aux administrations fiscales d'accepter que les recherches de comparables dans les bases de données puissent être actualisées tous les trois ans, sous réserve que les conditions d'exercice des activités demeurent inchangées¹⁹. En outre (et malgré une pratique largement acceptée), le paragraphe 46 réaffirme la préférence pour l'utilisation de comparables locaux (par rapport à des comparables régionaux) dès lors que l'information est raisonnablement accessible.

L'annexe II à cette note indique les éléments d'information devant figurer dans le fichier local.

3. Déclaration pays par pays

La déclaration pays par pays a pour objectif de fournir aux administrations fiscales l'ensemble des informations utiles leur permettant d'évaluer – en amont d'une éventuelle procédure de vérification – les risques liés aux prix de transfert d'un groupe multinational.

Dans la déclaration pays par pays, les entreprises multinationales doivent indiquer, chaque année et pour chacune des juridictions fiscales où elles exercent des activités, le montant de leur chiffre d'affaires, leur bénéfice avant impôts, les impôts sur les bénéfices qu'elles ont acquittés et ceux qui sont dus. Elles doivent également y indiquer leur nombre total d'employés, leur capital social, leurs bénéfices non distribués et leurs actifs corporels dans chaque juridiction fiscale. Elles doivent enfin identifier dans cette déclaration chacune des entités du groupe qui exerce des activités dans une juridiction fiscale donnée et, pour chacune d'elles, indiquer la nature de ces activités.

II. Modalités de mise en œuvre

S'il est prévu que les modalités d'application des instructions relatives au fichier principal et au fichier local seront déterminées via la législation ou les procédures administratives nationales, le Rapport fournit toutefois certaines recommandations relatives, d'une part, aux administrations destinataires des fichiers et, d'autre part, aux délais dans lesquels doivent être produits les fichiers. Il comprend en outre des indications précises et détaillées relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays.

1. Fichier principal et fichier local

Le Chapitre V révisé prévoit que la documentation des prix de transfert devrait être préparée de façon contemporaine et annuelle²⁰. De manière plus précise, le paragraphe 30 du Chapitre V révisé indique que :

- Le fichier principal devrait être disponible au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale applicable à la société mère ultime du groupe multinational ;
- Le fichier local devrait être finalisé au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale de l'entité à laquelle il se rapporte pour l'exercice fiscal considéré.

Il est prévu que le fichier principal et le fichier local soient remis directement aux administrations fiscales de chacune des juridictions concernées, dès lors que celles-ci l'exigent.

¹⁹ Etant entendu que les données financières relatives aux comparables sélectionnés tous les trois ans doivent être actualisées tous les ans afin d'assurer une application fiable du principe de pleine concurrence.

²⁰ « Tout contribuable doit s'efforcer de déterminer ses prix de transfert à des fins fiscales conformément au principe de pleine concurrence, sur la base des renseignements dont il peut raisonnablement disposer au moment de la transaction considérée. (...) (II) doit confirmer la conformité de ses résultats financiers avec le principe de pleine concurrence au moment du dépôt de sa déclaration fiscale. » § 27 du Chapitre V révisé.

2. Déclaration pays par pays

Le Rapport fournit des instructions précises relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays, notamment par rapport aux aspects suivants (cf. §§ 50 à 55 et 60 à 62).

- **Entrée en vigueur de la déclaration pays par pays**

Il est recommandé que les entreprises multinationales soient tenues de déposer leurs premières déclarations pays par pays pour les exercices débutant à partir du 1^{er} janvier 2016.

L'Action 13 préconise à ce titre que les entreprises multinationales disposent d'un an à compter de la clôture de l'exercice auquel la déclaration pays par pays se rapporte pour établir et déposer cette déclaration. Les premières déclarations pays par pays seraient donc remises pour le 31 décembre 2017.

- **Groupes multinationaux concernés**

La déclaration pays par pays serait obligatoire pour les groupes multinationaux dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de l'exercice précédent²¹ est supérieur ou égal à 750 millions d'euros.

Les pays participant au projet BEPS détermineront, fin 2020 au plus tard, si ce seuil est adéquat.

- **Communication et mécanisme d'échange entre Etats**

La déclaration pays par pays devrait être déposée uniquement par la société mère ultime du groupe multinational auprès de son administration de résidence. Un mécanisme d'échange de l'information sur une base automatique est prévu avec les juridictions dans lesquelles le groupe d'entreprises multinationales opère.

A cet égard, il est également prévu que lorsqu'une juridiction ne fournit pas les informations aux motifs (i) qu'elle n'exige pas des sociétés mères ultimes de groupes d'entreprises multinationales le dépôt de la déclaration pays par pays, (ii) qu'elle n'est convenu, en temps opportun, d'aucun accord entre autorités compétentes, fondé sur les accords internationaux existants, pour l'échange des déclarations pays par pays ou (iii) que l'absence d'échange effectif de l'information avec une juridiction a été établie, alors qu'elle était convenue avec cette juridiction de le faire, un mécanisme secondaire pourrait alors être mis en œuvre. Celui-ci prévoit le dépôt local de la déclaration pays par pays ou le déplacement vers le pays de la société de rang inférieur à celui de la société mère, de l'obligation d'exiger le dépôt des déclarations pays par pays et d'échanger ces déclarations sur une base automatique.

Le Rapport comprend en annexe IV (i) un modèle de législation dont les pays peuvent s'inspirer pour requérir de la société mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales le dépôt de la déclaration pays par pays dans sa juridiction de résidence, incluant des mécanismes secondaires de dépôt, et (ii) trois modèles d'accords entre autorités compétentes pouvant servir à faciliter l'échange effectif des déclarations pays par pays, basés respectivement sur 1) la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, 2) les conventions fiscales bilatérales et 3) les accords d'échange de renseignements fiscaux. Cette annexe annonce en outre qu'« (...) un Schéma XML et un Guide de l'utilisateur devraient prochainement être développés afin de permettre l'échange des déclarations pays par pays par voie électronique. »

²¹ Un groupe dont l'exercice est fondé sur l'année civile devrait donc déposer une déclaration au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2016 si son chiffre d'affaires consolidé était au moins égal à 750 millions d'euros au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2015.

Commentaire

L'Action 13 devrait induire des obligations supplémentaires en matière de documentation des prix de transfert à la charge des entreprises françaises et avoir des conséquences en matière de contrôle fiscal.

1. Des obligations documentaires supplémentaires à la charge des entreprises

A l'exception de la déclaration pays par pays, le format de l'obligation documentaire française prévue à l'article L. 13 AA du Livre des Procédures Fiscales (« LPF ») est comparable à celui prévu par l'Action 13.

L'article L. 13 AA du LPF exige en effet des sociétés françaises qui remplissent certains critères de fournir une documentation qui se compose :

- D'un dossier « Masterfile », contenant notamment des informations générales sur le groupe et sur la politique de prix de transfert appliquée ; et
- D'un dossier « Entityfile » spécifique à la société française contenant notamment les analyses économiques permettant de justifier de la conformité des prix de transfert au principe de pleine concurrence.

Toutefois et considérant les différentes informations que l'Action 13 recommande d'inclure dans le fichier central et le fichier local, il est probable que le législateur complète le dispositif de l'article L. 13 AA du LPF avec des informations complémentaires qui ne sont pas ou que partiellement requises par le texte de loi actuel. Il pourrait s'agir notamment des éléments suivants :

- Présentation des sources importantes de bénéfices de l'entreprise ;
- Description de la chaîne d'approvisionnement des cinq principaux biens et/ou services offerts par le groupe ainsi que tout autre bien et/ou service représentant plus de cinq pour cent du chiffre d'affaires du groupe ;
- Informations plus détaillées au sujet la stratégie et de la politique du groupe afférente aux actifs incorporels ;
- Opérations de réorganisation et de transferts d'incorporels ; et
- Informations plus précises sur le financement externe du groupe et sur les financements intragroupe.

Par ailleurs, les sociétés qui ne sont pas soumises à l'obligation documentaire prévue à l'article L. 13 AA du LPF peuvent toutefois, en application de l'article L. 13 B du LPF, être contraintes de fournir à l'administration fiscale lors d'opérations de contrôle des informations relatives aux prix de transfert. Il est ainsi possible que le législateur modifie les informations requises dans le cadre de l'article L. 13 B du LPF en incluant certaines informations spécifiques mentionnées dans l'Action 13.

Dans le cadre de la loi de finances pour 2016, la France a adopté la déclaration pays par pays en exigeant des sociétés mères françaises têtes de groupes multinationaux atteignant le seuil de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires annuel consolidé qu'elles la déposent à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2016 (obligation codifiée à l'article 223 quinquies C du

CGI).²² Enfin, la mise en œuvre de la déclaration pays par pays supposant des accords internationaux d'échange de cette déclaration, des conventions devraient être négociées et adoptées par la France.

2. Des pratiques de contrôle fiscal potentiellement modifiées

La mise en œuvre de l'Action 13 devrait permettre à l'administration fiscale française d'avoir accès à des informations qui lui étaient précédemment difficiles d'obtenir. La mise en place de la déclaration pays par pays devrait modifier les opérations de contrôle fiscal, que ce soit dans le cadre de leur programmation ou de leur déroulement.

Conformément aux objectifs de l'Action 13, il est en effet fort probable que l'administration fiscale française utilise à terme les déclarations pays par pays des groupes multinationaux afin d'identifier les sociétés françaises appartenant à des groupes qui ont des dispositifs de prix de transfert qui méritent un examen approfondi. Cette sélection pourra se faire par exemple si une société française appartient à un groupe qui dispose d'entités qui réalisent des bénéfices importants taxés faiblement alors que leur substance économique apparaît limitée (nombre d'employés, capital social, activités exercées, etc.). Même si cela est déconseillé par l'Action 13 (§ 25 du Chapitre V révisé), l'administration fiscale française pourrait tenter de déterminer ou conforter des rectifications à partir de la déclaration pays par pays en utilisant une formule de répartition globale des bénéfices.

En dehors de la programmation du contrôle fiscal, il est également envisageable que l'administration fiscale française s'appuie sur le Chapitre V révisé pour demander des informations complémentaires aux contribuables lors des contrôles fiscaux, même pour ceux actuellement en cours.

* *
*

Xavier Daluzeau, le 2 février 2016

²² Pour mémoire, la **loi de séparation et de régulation des activités bancaires (n°2013-672 du 26 juillet 2013) a instauré une obligation similaire pour les banques** (publication en annexe à leurs comptes annuels consolidés des informations sur leurs implantations et leurs activités pays par pays : nom des implantations et nature d'activité ; produit net bancaire et chiffre d'affaires ; effectifs ; bénéfice ou perte avant impôt ; montant des impôts sur les sociétés dont les implantations sont redevables ; subventions publiques reçues). L'entrée en vigueur de cette disposition pour les grandes entreprises des autres secteurs était reportée à l'adoption par l'Union Européenne d'une disposition similaire.

ANNEXE I – FICHER PRINCIPAL

Les informations suivantes doivent figurer dans le fichier principal.

Structure organisationnelle

Schéma illustrant la structure juridique et capitalistique du groupe multinational ainsi que la situation géographique des entités opérationnelles.

Description du (des) domaine(s) d'activité du groupe multinational

Description écrite générale des activités du groupe multinational comprenant :

- Les sources importantes de bénéfices de l'entreprise ;
- Une description de la chaîne d'approvisionnement des cinq principaux biens et/ou services offerts par le groupe (classés en fonction du chiffre d'affaires) ainsi que de tout autre bien et/ou service représentant plus de 5 pour cent du chiffre d'affaires du groupe. La description requise pourrait prendre la forme d'un schéma ou diagramme ;
- Une liste et une brève description des accords importants de prestation de services entre membres du groupe multinational, autres que les services de recherche & développement (R&D), incluant une description des capacités des principaux sites fournissant des services importants et des politiques appliquées en matière de prix de transfert pour répartir les coûts des services et déterminer les prix facturés pour les services intra-groupe ;
- Une description des principaux marchés géographiques pour les biens et services du groupe auxquels il est fait référence au deuxième point de cette énumération ;
- Une brève analyse fonctionnelle écrite décrivant les principales contributions des différentes entités du groupe à la création de valeur, c'est-à-dire les fonctions clés exercées, les risques importants assumés et les actifs importants utilisés ;
- Une description des opérations importantes de réorganisation d'entreprise ainsi que d'acquisition et de cession d'actifs intervenant au cours de l'exercice fiscal.

Actifs incorporels du groupe multinational (tels que définis au Chapitre VI des Principes OCDE)

- Une description générale de la stratégie globale du groupe multinational en matière de mise au point, de propriété et d'exploitation des actifs incorporels, notamment la localisation des principales installations de R&D et celle de la direction des activités de R&D ;
- Une liste des actifs incorporels ou des catégories d'actifs incorporels du groupe multinational qui sont importants pour l'établissement des prix de transfert, ainsi que des entités qui en sont légalement propriétaires ;
- Une liste des accords importants entre entreprises associées identifiées relatifs aux actifs incorporels, y compris les accords de répartition des coûts, les principaux accords de services de recherche et les accords de licence ;
- Une description générale des politiques du groupe en matière de prix de transfert relatives à la R&D et aux actifs incorporels ;
- Une description générale des éventuels transferts importants de parts d'actifs incorporels entre entreprises associées au cours de l'exercice fiscal considéré, mentionnant les entités, les pays et les rémunérations correspondantes.

Activités financières interentreprises du groupe multinational

- Une description générale de la façon dont le groupe est financé, y compris des accords de financement importants conclus avec des prêteurs indépendants du groupe multinational ;
- L'identification de tous les membres du groupe multinational exerçant une fonction centrale de financement pour le groupe, y compris du pays de constitution des entités considérées et de leur siège de direction effective ;
- Une description générale des politiques du groupe multinational en matière de prix de transfert relatives aux accords de financement entre entreprises associées.

Situation financière et fiscale du groupe multinational

- Les états financiers consolidés annuels du groupe multinational pour l'exercice fiscal considéré s'ils sont préparés par ailleurs à des fins d'information financière, réglementaires, de gestion interne, fiscales ou autres ;
- Une liste et une description brève des accords préalables en matière de prix de transfert (APP) unilatéraux conclus par le groupe et autres décisions des autorités fiscales concernant la répartition des bénéfices entre pays.

ANNEXE II – FICHER LOCAL

Les informations suivantes doivent figurer dans le fichier local.

Entité locale

- Une description de la structure de gestion de l'entité locale, un organigramme local, et une description des personnes auxquelles l'encadrement local rend des comptes et du (des) pays dans lequel (lesquels) se trouve l'établissement principal de ces personnes ;
- Une description précise des activités effectuées et de la stratégie d'entreprise mise en œuvre par l'entité locale, indiquant notamment si cette entité locale a été impliquée dans ou affectée par des réorganisations d'entreprises ou des transferts d'actifs incorporels pendant l'année en cours ou la précédente, et expliquant quels sont les aspects de ces transactions qui affectent l'entité locale.
- Principaux concurrents.

Transactions contrôlées

Pour chaque catégorie importante de transactions contrôlées dans lesquelles l'entité est impliquée, fournir les informations suivantes.

- Une description des transactions contrôlées importantes (telles que l'achat de services de fabrication, l'acquisition de biens, la fourniture de services, les prêts, les garanties financières et garanties de bonne exécution, la concession de licences portant sur des actifs incorporels, etc.) et du contexte dans lequel se déroulent ces transactions ;
- Les montants des paiements et recettes intra-groupe pour chaque catégorie de transactions contrôlées impliquant l'entité locale (c'est-à-dire des paiements et recettes correspondant à des biens, des services, des redevances, des intérêts, etc.) ventilés en fonction de la juridiction fiscale du payeur ou du bénéficiaire étranger ;
- Une identification des entreprises associées impliquées dans chaque catégorie de transactions contrôlées et des relations qu'elles entretiennent ;
- Une copie de tous les accords interentreprises importants conclus par l'entité locale ;
- Une analyse de comparabilité et une analyse fonctionnelle détaillées du contribuable et des entreprises associées pertinentes pour chaque catégorie de transactions contrôlées évoquée dans la documentation, y compris les éventuels changements par rapport aux années précédentes²³ ;
- Une indication de la méthode de détermination des prix de transfert la plus adaptée au regard de la catégorie de transactions considérée et des raisons pour lesquelles cette méthode a été choisie ;

²³ Si cette analyse fonctionnelle fait double emploi avec des informations figurant dans le fichier principal, un renvoi à ce dernier est suffisant.

- Une indication de l'entreprise associée choisie comme partie testée, le cas échéant, et une explication des raisons de cette sélection ;
- Une synthèse des hypothèses importantes qui ont été posées pour appliquer la méthode de fixation des prix de transfert retenue ;
- Le cas échéant, une explication des raisons pour lesquelles une analyse pluriannuelle a été réalisée ;
- Une liste et une description de certaines transactions comparables sur le marché libre (internes ou externes), le cas échéant, et des informations sur les indicateurs financiers pertinents relatifs à des entreprises indépendantes utilisés dans le cadre de l'analyse des prix de transfert, y compris une description de la méthode de recherche de données comparables et de la source de ces informations ;
- Une description des éventuels ajustements de comparabilité effectués, étant entendu qu'il conviendra d'indiquer si ces ajustements ont été apportés aux résultats de la partie testée, aux transactions comparables sur le marché libre, ou aux deux ;
- Une description des raisons pour lesquelles il a été conclu que les prix des transactions considérées avaient été établis conformément au principe de pleine concurrence via l'application de la méthode de détermination des prix de transfert retenue ;
- Une synthèse des informations financières utilisées pour appliquer la méthode de détermination des prix de transfert ;
- Une copie des accords de fixation préalable de prix de transfert (APP) unilatéraux, bilatéraux et multilatéraux existants ainsi que des autres décisions des autorités fiscales auxquelles la juridiction fiscale locale n'est pas partie et qui sont liées à des transactions contrôlées décrites plus haut.

Informations financières

- Les comptes financiers annuels de l'entité locale pour l'exercice fiscal considéré. S'il existe des états financiers vérifiés, ils doivent être fournis et dans le cas contraire, il conviendra de fournir les états financiers non vérifiés existants ;
- Des informations et des tableaux de répartition montrant comment les données financières utilisées pour appliquer la méthode de détermination des prix de transfert peuvent être reliées aux états financiers annuels ;
- Tableaux synthétiques des données financières se rapportant aux comparables utilisés dans le cadre de l'analyse et des sources dont sont tirées ces données.

ANNEXE III – DECLARATION PAYS PAR PAYS

Le modèle de formulaire de déclaration pays par pays comporte trois tableaux différents.

Table 1 : Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale

Nom du groupe multinational: Exercice fiscal considéré:										
Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)	Impôts sur les bénéfices dus - année en cours	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie
	Partie indépendante	Partie liée	Total							

Table 2 : Liste de toutes les entités constitutives du groupe multinational correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale.

Nom du groupe multinational: Exercice fiscal considéré:													
Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principale(s) activité(s)										
			Recherche et développement	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres
	1.												
	2.												
	3.												
	1.												
	2.												
	3.												

Table 3 : Informations complémentaires

Nom du groupe multinational: Exercice fiscal considéré:
<p><i>Veillez ajouter dans cette rubrique les informations ou explications succinctes complémentaires qui vous semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension des informations obligatoires fournies dans la déclaration pays par pays.</i></p>

CMS Legal Services EEIG (CMS EEIG) is a European Economic Interest Grouping that coordinates an organisation of independent law firms. CMS EEIG provides no client services. Such services are solely provided by CMS EEIG's member firms in their respective jurisdictions. CMS EEIG and each of its member firms are separate and legally distinct entities, and no such entity has any authority to bind any other. CMS EEIG and each member firm are liable only for their own acts or omissions and not those of each other. The brand name "CMS" and the term "firm" are used to refer to some or all of the member firms or their offices.

CMS member firms are:

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni, Associazione Professionale (Italy);
CMS Albiñana & Suárez de Lezo S. L. P. (Spain);
CMS Bureau Francis Lefebvre S. E. L. A. F. A. (France);
CMS Cameron McKenna LLP (UK);
CMS DeBacker SCRL / CVBA (Belgium);
CMS Derks Star Busmann N. V. (The Netherlands);
CMS von Erlach Poncet Ltd. (Switzerland);
CMS Hasche Sigle Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern mbB (Germany);
CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Austria) and
CMS Rui Pena, Arnaut & Associados RL (Portugal).

CMS Locations:

Aberdeen, Algiers, Amsterdam, Antwerp, Barcelona, Beijing, Belgrade, Berlin, Bratislava, Bristol, Brussels, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubai, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Geneva, Glasgow, Hamburg, Istanbul, Kyiv, Leipzig, Lisbon, Ljubljana, London, Luxembourg, Lyon, Madrid, Mexico City, Milan, Moscow, Munich, Muscat, Paris, Podgorica, Prague, Rio de Janeiro, Rome, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Theran, Tirana, Utrecht, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich.

www.cmslegal.com