



# LES ATELIERS ARSENE DE LA FISCALITE

## Fiscalité internationale et prix de transfert

05/02/2019

**ARSENE**

 TAXAND NETWORK

STRICTEMENT CONFIDENTIEL

## Benoit Bec

Associé

Avocat au barreau de Paris

T : +33 1 70 39 47 76

M : +33 6 61 33 98 30

[benoit.bec@arsene-taxand.com](mailto:benoit.bec@arsene-taxand.com)



## Pierre Bonamy

Manager

Avocat aux barreaux de Paris et de New York

T : + 33 1 70 39 47 86

M : + 33 6 30 54 91 93

[pierre.bonamy@arsene-taxand.com](mailto:pierre.bonamy@arsene-taxand.com)



## Vincent Desoubries

Associé

Avocat au barreau de Paris

T : +33 1 70 39 54 90

M : +33 6 27 01 39 25

[vincent.desoubries@arsene-taxand.com](mailto:vincent.desoubries@arsene-taxand.com)





# Sommaire

<b>1</b>	<b>Réforme de la fiscalité des brevets : vers un régime d'IP box à la française ?</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>Economie digitale et fiscalité : l'établissement stable numérique et la taxe sur les services numériques</b>	<b>10</b>
<b>3</b>	<b>Le modèle DEMPE et l'analyse financière au service de la valorisation des incorporels</b>	<b>16</b>
<b>4</b>	<b>Annexes</b>	<b>20</b>
4.1.	Réforme de la fiscalité des brevets : vers un régime d'IP box à la française ?	21
4.2.	Economie digitale et fiscalité : l'établissement stable numérique et la taxe sur les services numériques	32



# **Réforme de la fiscalité des brevets : vers un régime d'IP box à la française ?**



## Comparaison de l'ancien et du nouveau régime

	Ancien régime	Nouveau régime	Différences notables
<b>Caractère du régime</b>	Automatique	<b>Optionnel</b>	Caractère optionnel portant sur chaque actif incorporel
<b>Champ d'application</b>	Entreprises soumises à l'IR ou l'IS	Entreprises soumises à l'IR ou l'IS	-
<b>Actifs concernées</b>	Brevets, inventions brevetables, <b>perfectionnements</b> , procédés de fabrication industriels, etc.	Brevets, inventions brevetables, procédés de fabrication industriels, <b>logiciels</b> , etc.	Exclusion des <b>perfectionnements</b> au profit des <b>logiciels protégés par un droit d'auteur</b>
<b>Opérations concernées</b>	Cession, concession et sous-concession (si acquis depuis plus de deux ans)	Cession (si acquis depuis plus de deux ans), concession et sous-concession	Condition de détention d'au moins deux ans en cas d'acquisition à titre onéreux désormais propre aux cessions
<b>Assiette imposable</b>	Revenu brut diminué des frais de gestion	Résultat de la multiplication du <b>revenu net</b> avec le <b>ratio Nexus</b>	<b>Modification majeure de la réforme</b>
<b>Taux d'imposition</b>	15% ou 12,5% selon le régime d'imposition	<b>10%</b>	Unification et diminution du taux d'imposition
<b>Obligation documentaire</b>	Non	<b>Oui</b>	<b>Nouvelles obligations</b> pour les entreprises



## Modalités de calcul de l'imposition à taux réduit

### Détermination du résultat net tiré de l'actif incorporel

A

Différence entre les **revenus acquis au cours de l'exercice tirés des actifs éligibles** et les **dépenses de R&D se rattachant à ces actifs** et réalisées, directement ou indirectement, par l'entreprise au cours de l'exercice

Revenus – dépenses de R&D

### Calcul du ratio Nexus

B

Ratio entre d'une part, les dépenses de R&D se rattachant à l'actif **réalisées directement ou indirectement par une entité non liée et majorée de 30%** et d'autre part, **l'intégralité des dépenses de R&D** ou d'acquisition en lien direct avec l'actif, **en principe depuis la création ou l'acquisition de l'actif**

Dépenses de R&D éligibles x 1,3

Total des dépenses de R&D

Assiette imposable = A x B

### Taux d'imposition réduit

C

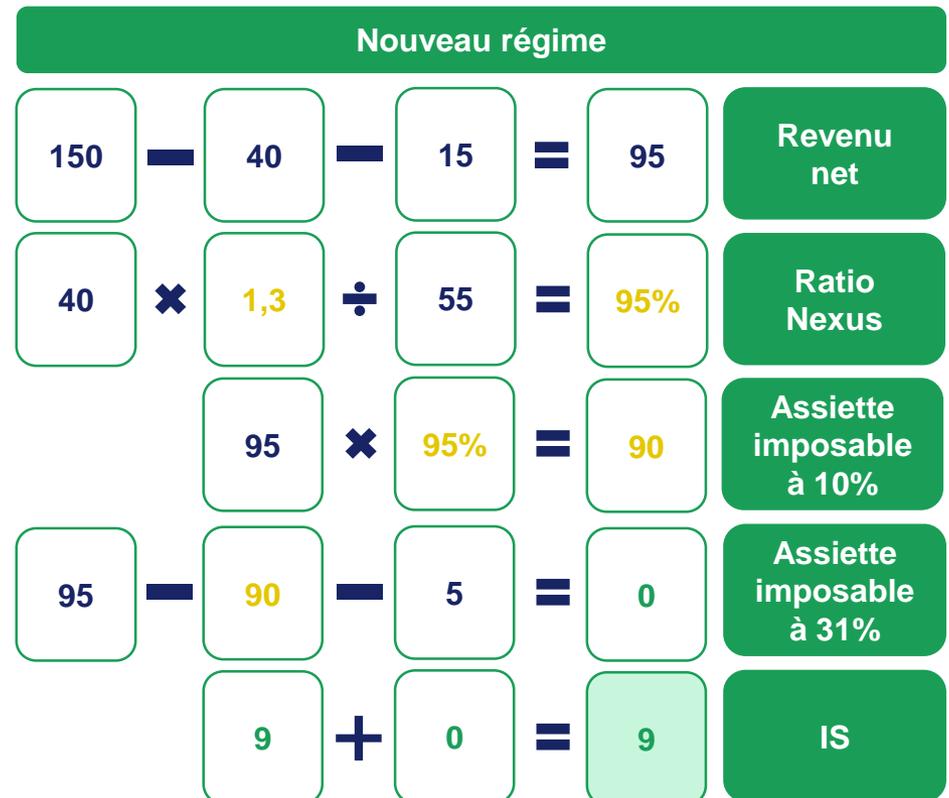
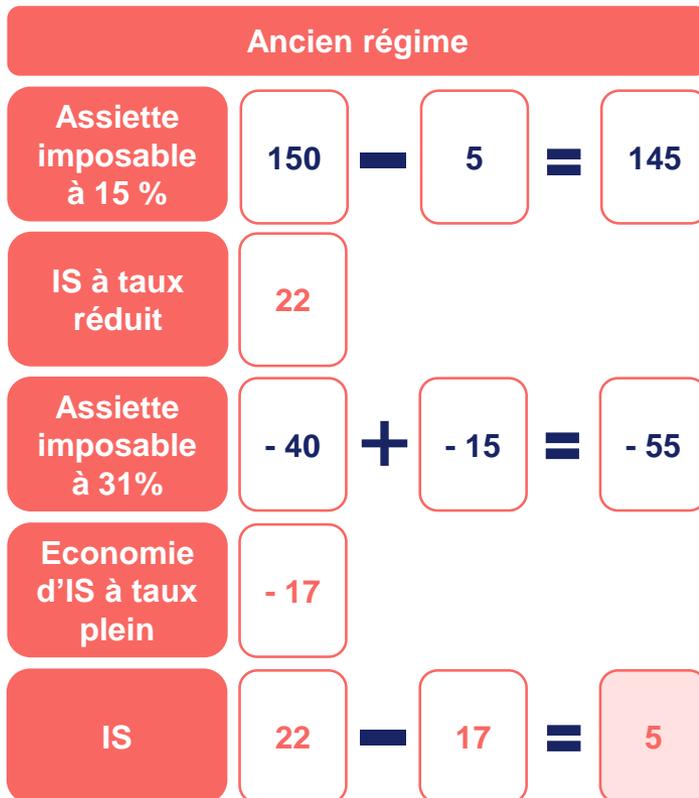
En cas de lever de l'option, le résultat de l'assiette imposable fait l'objet d'une **imposition séparée** au taux réduit de 10%

Impôt = A x B x C



## Exemple chiffré

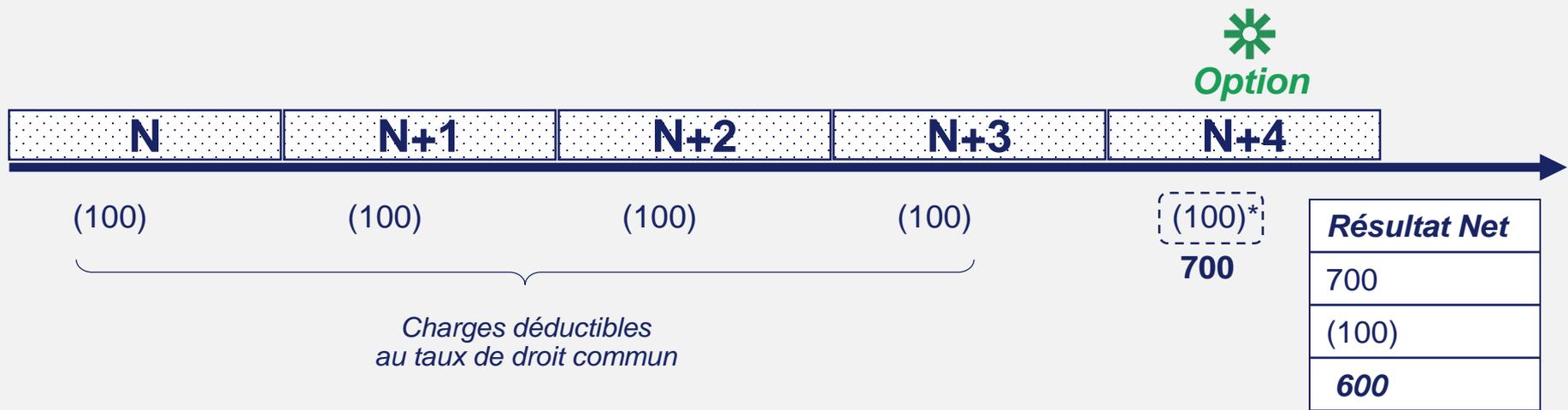
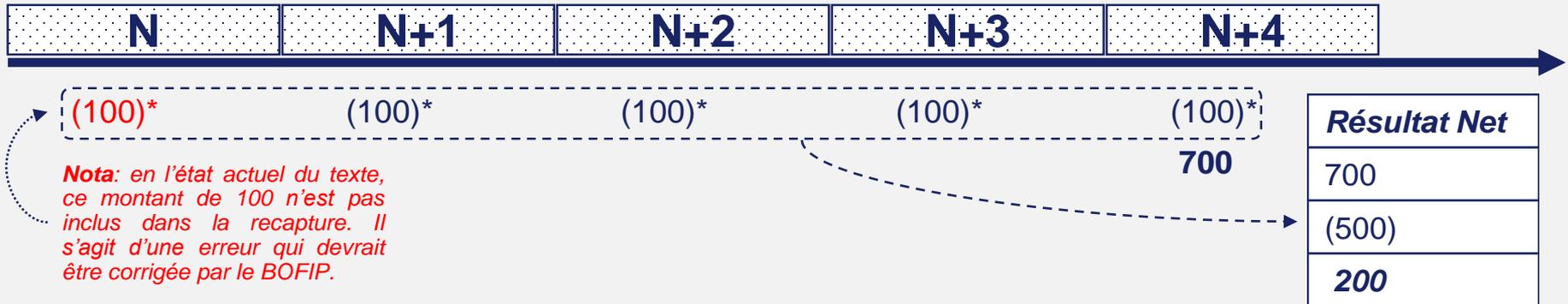
Opération	Revenus	Dépenses de R&D engagées en propre	Dépenses externalisées (entité liée)	Frais de gestion
Montant	150	40	15	5





## « Recapture » et timing stratégique de l'option

  
Option



\*Charges non déductibles du résultat fiscal au taux de droit commun



## Questions spécifiques

Quid lorsque le résultat net calculé est négatif ?



Imputation sur les résultats nets du même actif au cours des exercices suivants

Quid si la majoration de 30% du numérateur dans le calcul du ratio Nexus entraîne un ratio supérieur à 100% ?



Le rapport obtenu est arrondi au nombre entier supérieur et ne peut pas excéder 100%

Quid en cas de transactions avec une entité liée ?



Le produit d'une cession d'actif ne peut bénéficier du régime dérogatoire si la cession est réalisée avec une entité liée, contrairement au produit d'une concession ou sous-concession

Qu'entend-t-on par dépenses de R&D pour la détermination du ratio Nexus ?



Les frais retenus sont essentiellement les salaires et charges sociales des personnels de recherche, et les annuités d'amortissement des matériels. Les coûts afférents aux emprunts, terrains et bâtiments ne sont pas pris en compte

Quid si les activités de R&D sont réalisées par une entité liée membre de l'intégration fiscale ?



Les dépenses éligibles correspondantes sont prises en compte au numérateur et au dénominateur du ratio Nexus pour les actifs détenus dans le groupe

Comment justifier de mes calculs pour la détermination de mon imposition à taux réduit ?



Obligations documentaires comparables à celles en matière de CIR et des prix de transfert dont le non-respect entraîne une amende fiscale



**Economie digitale et  
fiscalité : l'établissement  
stable numérique et la  
taxe sur les services  
numériques**



# La Fiscalité Internationale DISRUPTÉE par l'Economie Numérique

## ● Une définition très *matérielle* de l'établissement stable

- Installation fixe d'affaires
- Agent dépendant

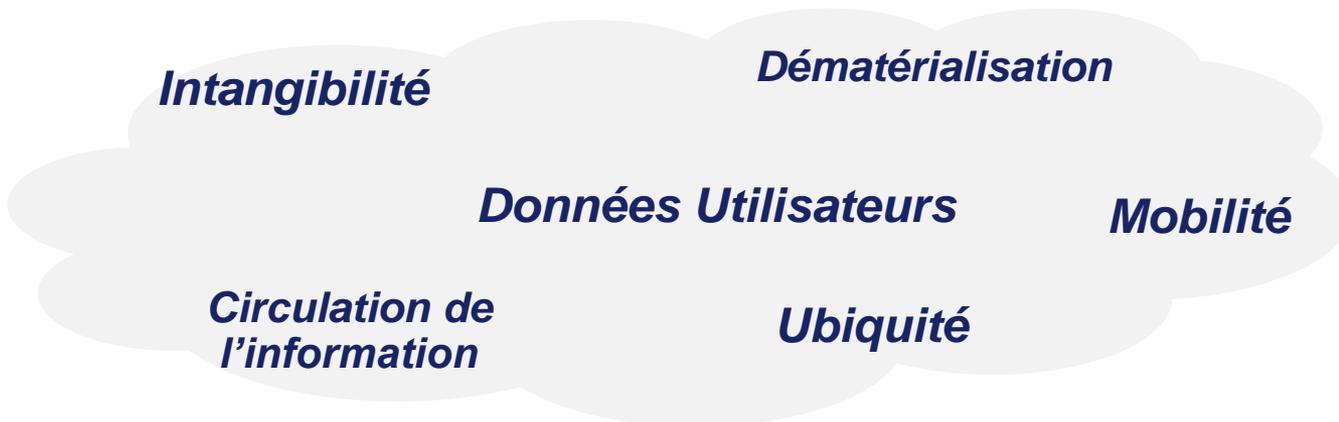


*Référence à la présence physique*



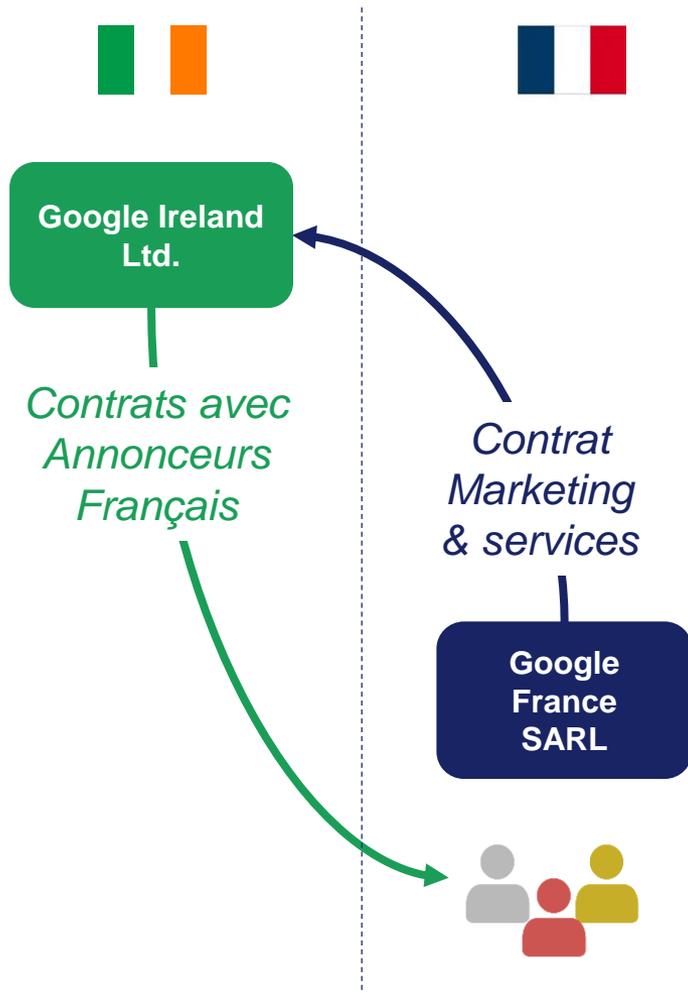
## ● Face à une économie numérique *immatérielle*

- Le lieu d'établissement et lieu de consommation sont découplés





## L'Établissement Stable « ANALOGIQUE »



### ● Illustration de l'inadaptation

- *TA Paris, 12 juillet 2017, Google Ireland Ltd*
- Google France SARL est-elle un établissement stable de Google Ireland Ltd pour ses activités liées à la vente de publicité en ligne ?
- Google France SARL est un agent dépendant qui n'a pas le pouvoir juridique d'engager Google Ireland Ltd
- Donc, Google France SARL n'est pas un établissement stable et les revenus publicitaires de source française restent imposés en Irlande
- Approche formelle, à nuancer avec l'arrêt ValueClick (CAA Paris, 1<sup>er</sup> mars 2018)



## L'Établissement Stable NUMÉRIQUE

### ● Les propositions :

#### OCDE

- Approche **Nexus**  
(critères de CA, de nombre d'utilisateurs, etc.)
- Actions 1 & 7 de BEPS
- Mise en place possible par le biais du **MLI**
- Rapport attendu en 2020

#### UE

- **Présence numérique significative**, critères alternatifs :
  - ✓ Produits (>€7M)
  - ✓ Utilisateurs (>100k)
  - ✓ Contrats (>3k)
- Directive COM/2018/0147

#### France, Rapport Collin Colin

- Rôle central joué par les **données** et le **travail gratuit** des utilisateurs
- Mise en place par le biais de l'UE ou de l'OCDE



**CONSENSUS** : passer à des indicateurs de **volume** (CA, données, utilisateurs, contrats)

**TIMING** : une seule certitude, le processus sera **long**



# La Taxe sur le Numérique

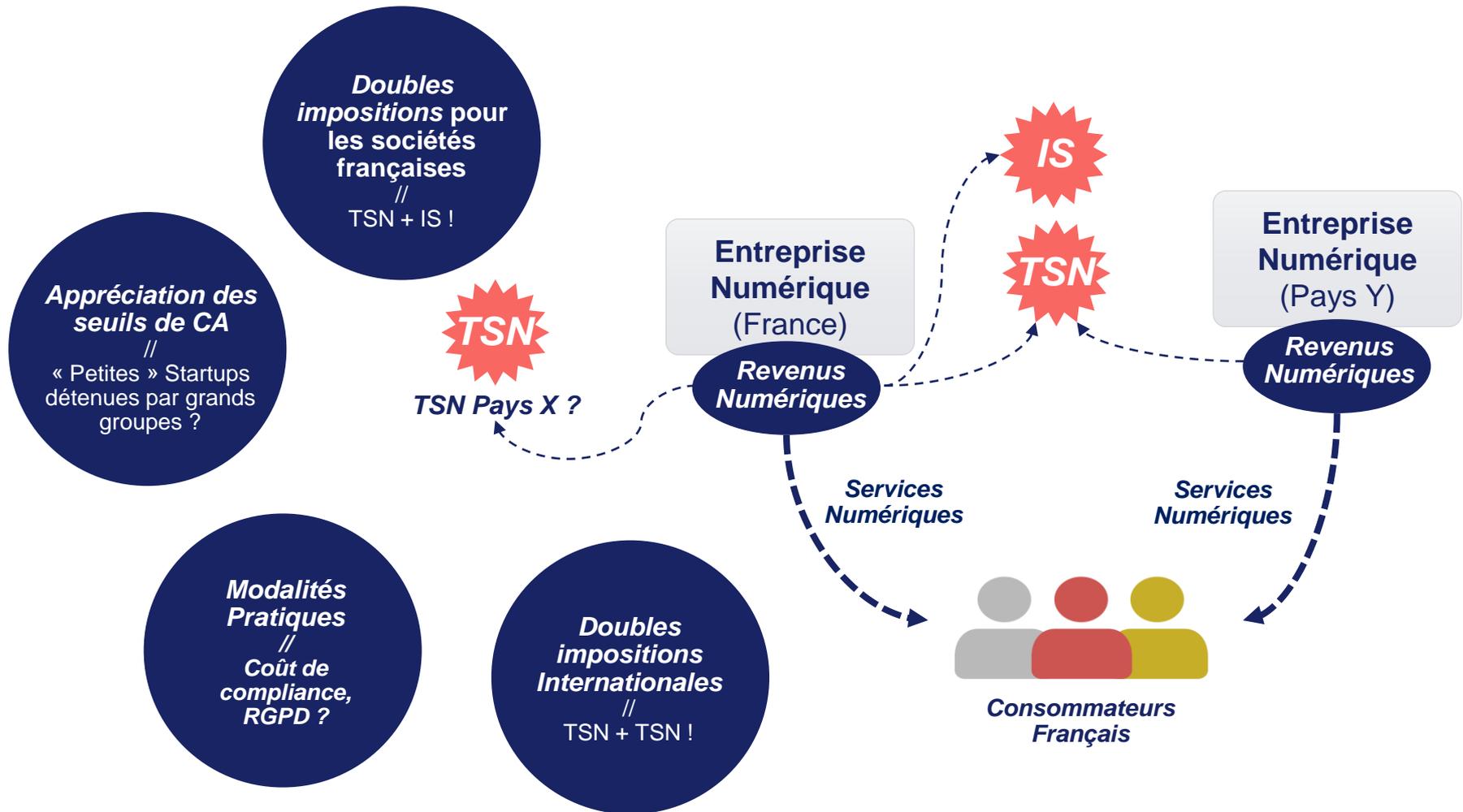
## ● Deux projets :

	Le projet de la Commission européenne	Le projet français
		
<b>Champ d'application</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CA conso &gt; €750m &amp;</li> <li>• CA EU &gt; €50m</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CA conso &gt; €750m &amp;</li> <li>• CA FR &gt; €25m</li> </ul>
<b>Assiette</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revenus publicitaires uniquement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revenus publicitaires</li> <li>• Revenus de « market place »</li> <li>• Revente de données personnelles</li> </ul>
<b>Taux</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Taux fixe de 3 %</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Taux progressif allant jusqu'à 5 %</li> </ul>
<b>Mise en œuvre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Soumis au vote des Etats-membres en mars 2019 (adoption peu probable)</li> <li>• En cas d'accord, mise en œuvre à compter de 2021</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un projet de texte devrait être présenté en février</li> <li>• Mise en œuvre rétroactive à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019</li> </ul>



# La Taxe sur le Numérique

## ● Critiques et incertitudes : doubles impositions

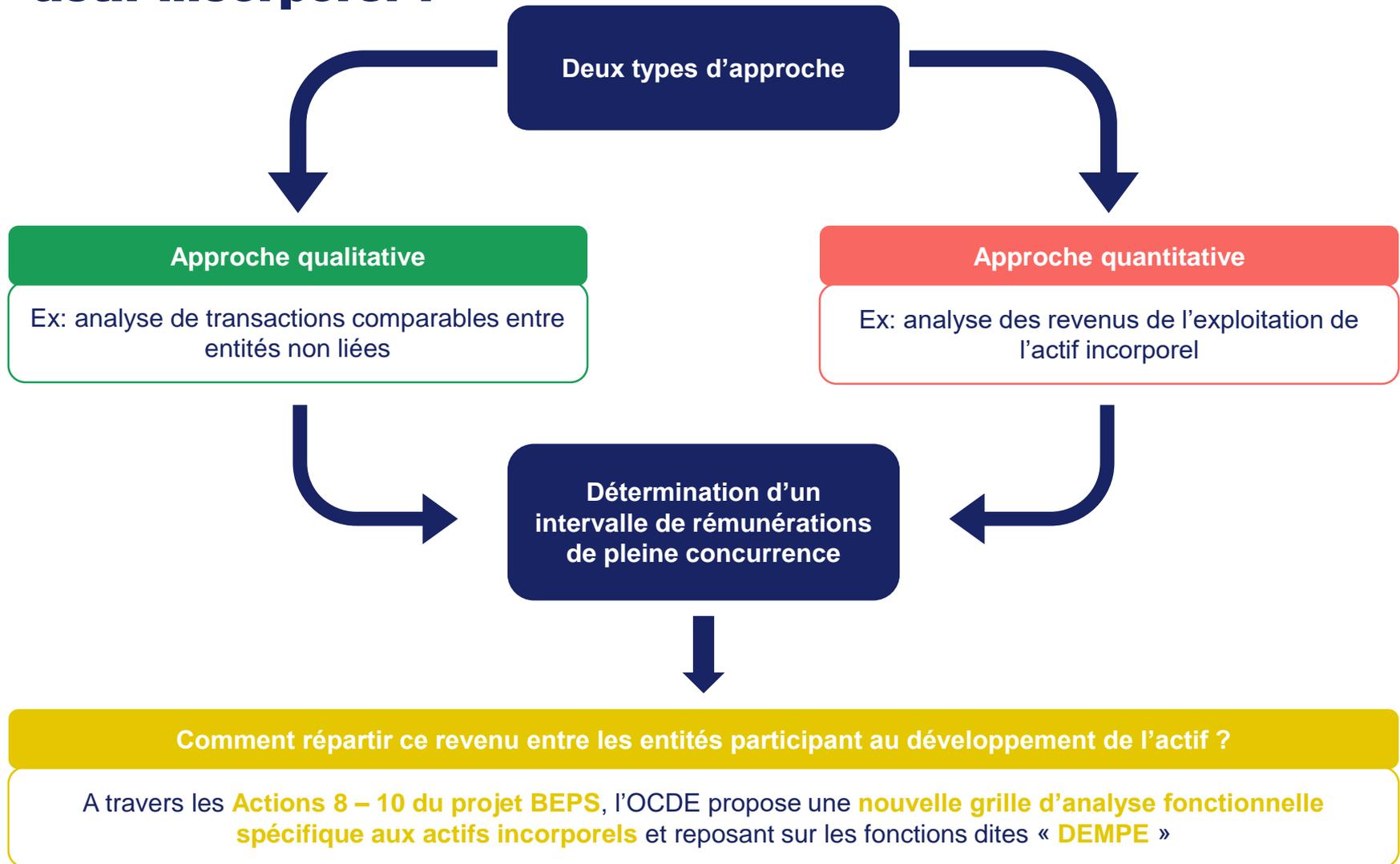




**Le modèle DEMPE et  
l'analyse financière au  
service de la valorisation  
des incorporels**



## Comment déterminer les revenus de l'exploitation d'un actif incorporel ?





## Qu'est-ce que le DEMPE ?

**D**evelopment  
(Mise au point)



Fonctions liées à l'élaboration d'une idée ou d'un projet relatif à un actif incorporel, et à la mise en place de plans et stratégies pour sa création

**E**nhancement  
(Amélioration)



Fonctions liées à la réalisation de travaux sur certains aspects d'un actif incorporel déjà mis au point en vue de l'améliorer

**M**aintenance  
(Entretien)



Fonctions liées à la réalisation de missions sur un actif incorporel déjà mis au point afin de s'assurer que ce dernier continue à générer des revenus pour le groupe

**P**rotection  
(Protection)



Fonctions liées à la protection des droits attachés à un actif incorporel afin de s'assurer qu'aucun tiers ne vienne tirer un revenu de cet actif

**E**xploitation  
(Exploitation)



Fonctions liées aux activités permettant de générer des profits à travers les actifs incorporels

Doivent également être pris en considération le **financement** de l'actif et les **risques** supportés



# Comment répartir le revenu ?

Les résultats de l'analyse fonctionnelle permettent de déterminer le **profil fonctionnel** des entités impliquées dans la valorisation de l'actif

## En cas de propriété centralisée

Utilisation du profil fonctionnel pour déterminer la rémunération d'une entité dans l'intervalle de pleine concurrence



1 <sup>er</sup> quartile	2%	(1)
Médiane	5%	
3 <sup>ème</sup> quartile	8%	(2)

- (1) Rémunération d'une entité supportant peu les fonctions DEMPE
- (2) Rémunération d'une entité supportant les principales fonctions DEMPE

## En cas de propriété partagée

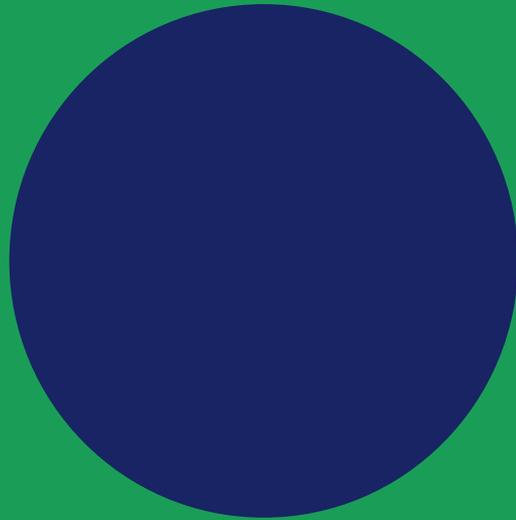
Utilisation des profils fonctionnels pour déterminer le **partage du revenu de pleine concurrence** entre les propriétaires



	Valeur	Entité A	Entité B
D	30	70%	30%
E	30	50%	50%
M	15	100%	-
P	10	100%	-
E	15	-	100%
Moyenne pondérée	-	61%	39%

1 <sup>er</sup> quartile	0,8%
Médiane	2%
3 <sup>ème</sup> quartile	3,1%





# **Annexes**



## **Annexes**

4.1. Réforme de la fiscalité des brevets : vers un régime d'IP box à la française ?



## Liste des annexes

- Extraits des rapports de l'OCDE et de l'UE mettant en porte-à-faux le régime français
- Analyse des dispositions de l'article 238 du CGI
- Récapitulatif des dispositions impactées par la réforme (autre que l'article 238 du CGI)
- Conséquences en cas d'intégration fiscale
- Conséquences en cas de fusions et opérations assimilées
- Régime de l'agrément se substituant au ratio Nexus
- Clause anti-abus
- Conclusions sur l'attractivité du dispositif
- Obligations documentaires et actions à entreprendre en matière de suivi

## Extraits des rapports OCDE et UE

## Extraits de l'action 5 du rapport final de BEPS

Tableau 6.1. Régimes de PI

	Pays	Régime	Conclusion
1.	Belgique	Déduction pour les revenus de brevets	Voir le paragraphe suivant le tableau.
2.	République populaire de Chine	Taux réduit pour les entreprises de hautes et nouvelles technologies	
3.	Colombie	Régime pour les logiciels	
4.	France	Taux réduit pour les plus-values à long terme et pour les bénéfices des concessions de licence d'exploitation de droits de la PI	
5.	Hongrie	Régime de PI pour les redevances et les plus-values	
6.	Israël	Régime préférentiel de certains revenus de sociétés	

148. Les régimes de PI mentionnés dans le tableau 6.1 ont tous été examinés en vertu des critères du rapport de 1998 et du facteur d'activité substantielle. Ces régimes ne sont pas conformes, en tout ou partie, avec l'approche du lien décrite dans le présent rapport.

Régimes de la PI<sup>4</sup>

	Juridiction	Nom du régime	Statut
1.	Belgique	Déduction pour les revenus de brevets	Modifié (non dommageable)
2.	République populaire de Chine	Taux réduit pour les entreprises de hautes et nouvelles technologies	Non dommageable <sup>5</sup>
3.	Colombie	Régime pour les logiciels	Supprimé
4.	France	Taux réduit sur les plus-values à long terme et les bénéfices générés par la concession de licences d'exploitation de droits de PI	Dommageable <sup>6</sup>

<sup>6</sup> Ce régime n'est pas conforme à l'approche du lien.

## Extraits des rapports du Conseil de l'Union européenne

16. At the meeting of 19 October 2016, the Group agreed to report to the ECOFIN that France is in contravention of the ECOFIN Council conclusions of 9 December 2014 (doc. 16846/14) and 8 December 2015 (doc. 14303/15). The Code of Conduct Group confirmed that the French Patent box regime, like all the other Member States patent box regimes will be examined against all criteria of the Code of Conduct in order to assess their potential harmfulness.

- demande instamment à l'État membre qui n'a encore pris aucune mesure de commencer à modifier son régime fiscal favorable aux brevets afin de respecter l'approche du lien modifiée, et ce dans les meilleurs délais et en tout état de cause au plus tard à la fin de 2018;



## Récapitulatif de l'article 238 du CGI

Paragraphe	Analyse
1	Prévoit, pour les concessions, l'imposition séparée au taux de 10 %, le caractère optionnel du dispositif et la liste des actifs éligibles
2	Prévoit les conditions de détermination du résultat net tiré de la cession ou de la concession d'un actif, avec la prise en compte des dépenses engagées au titre des exercices antérieurs (la « recapture »)
3	Prévoit les conditions de détermination du ratio Nexus, qui est calculé au titre de chaque exercice et tient compte des dépenses réalisées pour un actif ou une famille d'actifs au titre de l'exercice en cours et de tous les exercices antérieurs
4	Fixe le principe d'un suivi actif par actif, ou par dérogation, la possibilité d'effectuer un suivi par famille d'actifs
5	Prévoit les conditions d'option pour le nouveau régime, laquelle doit être formulée pour chaque actif ou famille d'actifs dans la déclaration de résultat de l'exercice au titre duquel elle est exercée
6	Etend le dispositif aux sous-concessions, dans les mêmes conditions que les concessions



## Récapitulatif des autres dispositions touchés

Article	Analyse
<b>209, II ter</b>	Précise les conditions d'application du nouveau régime aux opérations de fusion
<b>223 H</b>	Adapte le dispositif au régime de l'intégration fiscale
<b>12 ter</b>	Prévoit une clause anti-abus
<b>L. 13 BA</b>	Prévoit une obligation documentaire
<b>1740-0 C</b>	Prévoit une amende de 5 % du montant des revenus des actifs incorporels soumis au régime favorable en cas d'absence de documentation



## Conséquences en cas d'intégration fiscale

Société détenant un actif	Entrée dans l'intégration fiscale	Sortie de l'intégration fiscale
<b>Revenu net</b>	Le résultat net d'ensemble au titre du premier exercice au cours duquel la société mère exerce l'option est minoré de la valeur vénale de l'actif incorporel à la date d'entrée de la société dans le groupe.	Pour le groupe, la sortie de la société détenant l'actif se traduit par la cessation de l'option pour cet actif (donc plus de revenu net à déterminer pour un tel actif).
<b>Revenu net négatif</b>	L'éventuel résultat net négatif réalisé par la société antérieurement à son entrée dans l'intégration fiscale n'est pas transféré au groupe.	La société ne reprend pas l'éventuel résultat net négatif qu'elle a réalisé en propre pendant sa période d'appartenance au groupe. En revanche, elle reprend l'éventuel résultat net négatif réalisé antérieurement à son entrée dans l'intégration fiscale.
<b>Ratio Nexus</b>	Les dépenses de R&D afférentes à l'actif incorporel réalisées par la société antérieurement à son entrée dans l'intégration fiscale ne sont pas prises en compte pour le calcul du ratio Nexus du groupe. En revanche, la valeur vénale de l'actif à la date d'entrée de la société dans le groupe est assimilée à une dépense d'acquisition prise en compte à ce titre au dénominateur du ratio Nexus du groupe.	La société ne reprend pas les dépenses de R&D afférentes à l'actif incorporel qu'elle a réalisées en propre pendant sa période d'appartenance au groupe. En revanche, elle reprend les dépenses réalisées antérieurement à son entrée dans l'intégration fiscale.

	Avant l'entrée dans l'intégration fiscale	Pendant l'appartenance à l'intégration fiscale	Après la sortie de l'intégration fiscale
<b>Activités de R&amp;D réalisées</b>	Si la société réalisant de la R&D est liée à une société membre du groupe, les dépenses correspondantes sont prises en compte au seul dénominateur du ratio Nexus pour les actifs de propriété industrielle détenus dans le groupe. Dans l'hypothèse inverse, les dépenses correspondantes sont également prises en compte au numérateur au titre des dépenses éligibles.	Les dépenses éligibles correspondantes sont prises en compte au numérateur et au dénominateur du ratio Nexus pour les actifs détenus dans le groupe.	Les dépenses éligibles correspondantes réalisées à compter de sa sortie ne sont pas prises en compte au numérateur du ratio Nexus si cette société reste liée.



## Conséquences en cas de fusion et opérations assimilées

- En cas de fusion ou d'opération assimilée placée sous le régime de faveur des articles 210 A à 210 C du CGI, les dépenses antérieures engagées par la société absorbée ou apporteuse sont reprises par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport pour le calcul du rapport afférent à la détermination de son résultat net imposable
- Ces dispositions concernent, en cas d'apport partiel d'actif ou de scission, les dépenses et le résultat net négatif afférents à l'élément d'actif transféré
- Un résultat net négatif antérieur de la société absorbée ou apporteuse devient imputable sur les résultats nets de concession du même actif, du même bien ou service ou de la même famille de biens ou services réalisés au cours des exercices suivants



## Conditions de l'agrément

- Possibilité de substituer au ratio Nexus un rapport de remplacement via une **demande d'agrément**
- Le rapport de remplacement représente la proportion de la valeur de l'actif éligible qui serait effectivement attribuable aux activités de R&D réalisées directement par le contribuable ou par des entreprises non liées
- La proportion de la valeur doit correspondre à celle que lui reconnaîtraient des personnes sans lien de dépendance avec le contribuable qui auraient engagé, dans des conditions analogues, ces activités de R&D
- Agrément délivré lorsque deux conditions sont remplies :
  - Le ratio Nexus est supérieur à 32,5 %
  - Le rapport de remplacement est significativement supérieur au ratio Nexus du fait de circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté du contribuable
- Agrément valable pendant 5 exercices, sous réserve que les conditions continuent d'être satisfaites à la clôture de chaque exercice
- Demande d'agrément déposée au moins 6 mois avant la date limite de déclaration de résultat du premier exercice au titre duquel le bénéfice du rapport de remplacement est sollicité

## Clause anti-abus

- La LF 2019 introduit une clause anti-abus permettant de refuser partiellement la déductibilité des redevances de concession de licence d'exploitation de droits de la propriété intellectuelle versée à une entreprise liée (au sens de l'article 39-12) qui n'est pas, au titre de l'exercice en cours, soumise à ces mêmes redevances à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le taux effectif est au moins égal à 25%
  - Rappel : Deux entreprises sont liées au sens de l'article 39, 12 CGI :
    - Lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision
    - Lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre sous le contrôle d'une même tierce entreprise.
- Dans ce cas, une fraction de ces redevances sera exclue des charges déductibles et réintégrée dans le bénéfice imposable en France, à proportion de la différence entre le taux de 25% et le taux d'imposition effectif auquel ces redevances ont été soumises :
$$\text{Fraction non déductible} = \text{Montant des redevances} \times \frac{25\% - \text{taux effectif d'imposition des redevances}}{25\%}$$
- Les conditions d'imposition s'apprécient au niveau du bénéficiaire effectif des redevances, i.e. l'entreprise qui a concédé ou sous-concédé ses droits à une ou plusieurs entreprises liées
- Le dispositif s'applique aux entreprises qui sont établies dans un Etat autre qu'un Etat membre de l'UE ou partie à l'accord de l'EEE et qui bénéficient d'un régime fiscal considéré comme dommageable par l'OCDE
- Entrée en vigueur : exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019



## Conclusions sur l'attractivité du dispositif

	France	Luxembourg	Pays-Bas	Royaume-Uni
Actifs concernés	Brevets, inventions brevetables, procédés de fabrication industriels, etc.	Brevets, certificats complémentaires de protection, logiciels protégés par droits d'auteur, etc.	Brevets, certificats complémentaires de protection, logiciels, certificats d'obtention végétale, etc.	Brevets, certificats complémentaires de protection, certificats d'obtention végétale, etc.
Opérations concernées	Cession, concession, sous-concession	Cession, concession, revenus des IP incorporés dans une vente ou une prestation de service, dommages-intérêts issus d'un litige portant sur un IP	Cession, concession, revenus des IP incorporés dans une vente ou une prestation de service	Cession, concession, dommages-intérêts issus d'un litige portant sur un IP, indemnité d'assurance portant sur un IP
Ratio Nexus	$\frac{\text{Dépenses éligibles} \times 1,3}{\text{Dépenses totales}} \times \text{Revenus des IP}$	$\frac{\text{Dépenses éligibles} \times 1,3}{\text{Dépenses totales}} \times \text{Revenus des IP} \times 80\%$	$\frac{\text{Dépenses éligibles} \times 1,3}{\text{Dépenses totales}} \times \text{Revenus des IP}$	$\frac{\text{Dépenses éligibles} \times 1,3}{\text{Dépenses totales}} \times \text{Revenus des IP}$
Taux d'IS préférentiel	10%	0%	7%	10%
Taux d'IS de droit commun	31% (+ 3,3%)	18% (+ 7% + 6,75%)	25%	19%
Option	Oui (renonciation définitive)	Non	Non	Oui (renonciation de 5 ans)

## Les actions à entreprendre à chaque exercice

### Obligations documentaires

Liste et description détaillées de chacun des actifs ou groupes d'actifs incorporels

En cas de groupement d'actifs, justification de ce choix

+

Présentation du ratio Nexus et de son suivi pour chaque actif ou groupement d'actifs

Présentation de la méthode de répartition des frais entre les actifs

+

Description générale de l'organisation des activités de R&D liées aux produits taxés à taux réduit

### Obligations de suivi

Suivi des actifs pouvant bénéficier du régime

Suivi des actifs bénéficiant effectivement du régime

Dans l'hypothèse d'un groupement d'actifs, suivi des caractéristiques des actifs justifiant leur groupement

#### Comptabilité analytique détaillant :

- Les produits dégagés par actif ;
- Les dépenses de R&D engagées en interne par actif ;
- Les dépenses de R&D engagées par des entités liées par actif ;
- Les dépenses de R&D engagées par des entités non liées par actif.

! Méconnaissance = **amende de 5%** des revenus imposés au taux réduit pour lesquels les pièces sont manquantes



# **Annexes**

4.2. Economie digitale et fiscalité :  
l'établissement stable numérique et la taxe  
sur les services numériques



## Liste des annexes

- Rappel des critères actuels de définition de l'établissement stable
- Analyse des arrêts Google et ValueClick
- Les pistes d'évolution de la notion d'établissement stable
- Présentation des modalités d'application du MLI
- Synthèse des projets européens et français de TSN
- Présentation des doutes et incertitudes autour des projets de TSN



## Rappel des critères actuels de définition de l'établissement stable

Installation fixe d'affaires	Agent dépendant
<ul style="list-style-type: none"><li>● Un établissement stable peut être caractérisé par une installation fixe d'affaires, par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Trois critères doivent donc être réunis :<ul style="list-style-type: none"><li>● Une installation d'affaires ;</li><li>● Fixité ;</li><li>● Exercice d'une activité.</li></ul></li><li>● L'expression « établissement stable » comprend notamment :<ul style="list-style-type: none"><li>● Un siège de direction ;</li><li>● Une succursale ;</li><li>● Un bureau ;</li><li>● Un atelier.</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>● Lorsqu'une personne agit dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise, et, ce faisant, conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont :<ul style="list-style-type: none"><li>● au nom de l'entreprise ; ou</li><li>● pour le transfert de la propriété de biens, ou pour la concession du droit d'utiliser des biens, appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser ; ou</li><li>● pour la prestation de services par cette entreprise ;</li></ul>cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet Etat pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise.</li></ul>

## Analyse des arrêts Google et ValueClick

### Arrêt Google - TA Paris, 12 juillet 2017, n°1505165

#### ● Les faits :

- Le groupe Google propose un service payant permettant à des annonceurs de faire apparaître à l'écran un lien promotionnel accompagné d'un bref message publicitaire en cas de recherches, par les internautes, contenant un certain mots-clés.
- Ces prestations de publicité, rendues et facturées par la société Google Ireland Limited, sont proposées aux annonceurs dans le cadre d'une offre « DSO » (Direct Sales Organization) incluant un service de conseil et d'assistance commerciale, assuré par les salariés de la société Google France.

⇒ Selon le Tribunal administratif de Paris, Google Ireland Ltd ne dispose pas d'un établissement stable en France

#### ● Motivations de la décision :

- La société Google Ireland Limited ne peut pas être considérée comme ayant disposé de l'équipement humain apte à rendre possible, de manière autonome, les prestations de publicité en cause dès lors qu'il résulte de l'instruction que les salariés de Google France ne sont pas à même de procéder eux-mêmes directement à la mise en ligne des annonces publicitaires, cette dernière se révélant toujours conditionnée à une validation.
- La société Google Ireland Limited ne disposait pas de l'équipement technique apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de publicité en cause dès lors que, notamment :
  - les serveurs hébergeant le site internet « google.fr » sont situés aux Etats-Unis,
  - que ni les centres de données exploités par le moteur de recherche Google ni la plateforme informatique gérant ce dernier ne sont situés en France,
  - que la fourniture d'un local sécurisé et de prestations de surveillance et de maintenance de matériel informatique ne se rapportent pas à la réalisation d'activités en France.

### Arrêt ValueClick CAA Paris, 1<sup>er</sup> mars 2018, n°17PA01538

#### ● Les faits :

- La société irlandaise Valueclick International Ltd, qui est détenue à 100 % par la société de droit américain Valueclick Inc, exerce une activité de marketing digital en Europe, et notamment, en France par l'intermédiaire de la société à responsabilité limitée Valueclick France.
- La société Valueclick France fournit contre rémunération à la société Valueclick International Ltd des services d'assistance marketing pour la commercialisation en France des produits du groupe, ainsi que des services de management et d'assistance back-office et des services d'assistance administrative.

⇒ ValueClick International Ltd ne dispose pas d'un établissement stable en France

#### ● Motivations de la décision :

- La société Valueclick France disposait des personnels nécessaires aux opérations de commercialisation en France des produits du groupe Valueclick, ainsi qu'à la fourniture à la société irlandaise des services de direction et d'assistance, prévus par le contrat de services intragroupe.
- Cependant**, les salariés de la société Valueclick France ne pouvaient décider seuls de la mise en ligne des annonces publicitaires, le lancement des programmes étant toujours subordonné à la signature préalable des contrats par les dirigeants de la société Valueclick International Ltd, quand bien même cette signature présentait un caractère d'automatisme et s'apparentait à une simple validation des contrats négociés et élaborés par les salariés de la société Valueclick France.
- La société Valueclick International Ltd disposait pas, en France, de l'équipement technique apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services en cause dès lors que, notamment :
  - les infrastructures nécessaires à la délivrance des lignes des services « Média », « Marketing par affiliation » et « Technologie » étaient regroupées dans des centres de données situés aux Etats-Unis, aux Pays-Bas et en Suède, et
  - que le parc informatique limité dont disposait la société Valueclick France n'avait pas la nature d'un centre de données et n'était pas assez puissant pour permettre la prise en charge des traitements d'exécution des campagnes publicitaires.

## Les pistes d'évolution de la notion d'établissement stable

OCDE – Approche Nexus	Union Européenne – Directive COM/2018/0147	France – Rapport Collin & Colin
<ul style="list-style-type: none"> <li>● <b>En 2013</b>, publication des travaux BEPS de l'OCDE. 15 actions ont été définies, parmi lesquelles :           <ul style="list-style-type: none"> <li>● <u>L'action 1</u> intitulée « <i>Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique</i> ». Le rapport de l'action 1 est guidé par l'approche du lien, dite « <b>approche Nexus</b> », qui vise à <b>redéfinir le lien entre l'entreprise et le territoire</b> par le biais d'une modification de la définition de l'établissement stable par (i) le recours au concept de présence numérique significative ; (ii) la définition de l'établissement stable virtuel ; ou (iii) la mise en œuvre d'une retenue à la source par l'Etat du lieu de transaction.</li> <li>● <u>L'action 7</u> intitulée « <i>Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable</i> », qui vise à modifier la définition conventionnelle de l'établissement stable.</li> </ul> </li> <li>● <b>En 2018</b>, publication d'un rapport intitulé « <i>Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie</i> », dont les conclusions finales devraient être publiées courant 2020.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <b>Le 21 mars 2018</b>, présentation par la Commission européenne de la proposition de directive du Conseil concernant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative (COM/2018/0147).</li> <li>● La proposition de directive prévoit notamment des critères de définition de la présence numérique significative, qui sont les suivants:           <ul style="list-style-type: none"> <li>• des produits tirés de la fourniture de services numériques à des utilisateurs situés dans des Etats-membres supérieurs à 7 m€ ;</li> <li>• un nombre d'utilisateur situés dans un Etat supérieur à 100 000 ;</li> <li>• un nombre de contrats commerciaux pour la fourniture de services numériques qui sont conclus par des utilisateurs situés dans un Etat supérieur à 3000.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <b>En janvier 2013</b>, le conseiller d'Etat Pierre Collin et l'inspecteur des finances Nicolas Colin ont réalisé une mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique.</li> <li>● Ce rapport a permis de mettre en lumière des pistes permettant de faire évoluer la fiscalité et de l'adapter à l'économie numérique, et notamment que :           <ul style="list-style-type: none"> <li>• les données, issues du « travail gratuit » des utilisateurs d'applications sont le flux essentiel de l'économie numérique ; mais que</li> <li>• ces données ne sont pas appréhendées par le droit fiscal.</li> </ul> </li> </ul>

## Rappels sur les modalités d'application du MLI

### Objectifs

- Transposition des mesures BEPS dans les conventions fiscales pour actualiser les règles fiscales internationales et réduire les possibilités d'évasion fiscale pour les entreprises multinationales.
- Ne remplace pas les conventions fiscales existantes.
- Superposition du MLI aux dispositions des conventions préexistantes en modifiant les stipulations et l'interprétation de ces dernières.

### Chronologie



### Typologies de normes

- **Les normes minimales** : normes systématiques et obligatoires.
- **Les normes non minimales** : options et réserves subordonnées aux choix des pays.

### Articulation avec les normes préexistantes

- **Les normes minimales** : application à toutes les conventions.
- **Les normes non minimales** : application de la norme seulement si les Etats concernés ont opté pour les mêmes options et/ou réserves.

### Exemple d'articles déjà transposés en matière d'établissement stable

- **Article 12** : Restriction du critère de «l'indépendance» de l'agent.
- **Article 13** : Les activités préparatoires ou auxiliaires peuvent faire l'objet d'un établissement stable.
- **Article 14** : Réserve. Refus d'instaurer une clause anti-fractionnement aux contrats conclus en matière de chantiers de construction et de montage. Convention fiscale France-Luxembourg



## Synthèse des projets français et européens de TSN

- **Au niveau communautaire**, la proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de services numériques a été présentée le 21 mars 2018 par la Commission européenne :
  - Elle prévoit un champ d'application réduit aux seuls revenus publicitaires (ce qui induit une exclusion de facto d'Amazon et d'Apple du champ de la taxe).
  - Son adoption est incertaine, puisqu'il est nécessaire d'obtenir un vote de l'unanimité des Etats-membres, et que l'Irlande et le Luxembourg ont déjà fait connaître leur opposition à l'adoption de la taxe.
  - Même en cas d'adoption en 2019, elle n'entrerait en vigueur qu'à compter de janvier 2021.
- **En France, compte tenu de ces difficultés, Edouard Philippe et Bruno le Maire ont annoncé qu'ils souhaitaient qu'une TSN soit adoptée en droit interne français, sans attendre la directive communautaire :**
  - À ce jour, aucun texte officiel n'a encore été présenté.
  - Il est prévu que la TSN française soit mise en place rétroactivement dès le 1<sup>er</sup> janvier 2019.



## Présentation des doutes et incertitudes autour des projets de TSN

#1

- **Quelle application pour les entreprises françaises soumises à l'IS ?**
  - Le champ d'application envisagé aurait pour effet de rendre redevables de la taxe des entreprises françaises qui s'acquittent déjà de l'IS au titre des revenus publicitaires qu'elles génèrent.

→ Possibilité de prévoir un crédit d'impôt et/ou une exonération des revenus de tout ou partie de la TSN ?

#2

- **Comment éviter le risque de double imposition ?**
  - Les conventions fiscales ne seront pas applicables aux doubles-impositions résultants de la TSN, puisque cet impôt n'est pas visé, de sorte qu'il ne serait pas possible d'éliminer les cas de double imposition transfrontières.

→ Par définition, une uniformisation parfaite des champs d'application sera difficile, si ce n'est impossible

#3

- **Comment apprécier les seuils de chiffre d'affaires ?**
  - La simple appartenance à un groupe aux activités variées pourrait être de nature à faire entrer une société dans le champ d'application de la TSN.

→ Possibilité de ne prendre en compte que le chiffre d'affaires résultant d'activités situées dans le champ d'application de la taxe, ou qui sont similaires ?

#4

- **Quelles vont être les modalités de mise en œuvre de la TSN ?**
  - La mise en place d'un critère de rattachement basé sur l'adresse IP (voie proposée dans le projet de l'UE) du consommateur entraînerait des coûts de compliance pour le consommateur.

→ Possibilité de prévoir des critères alternatifs aux adresses IP ?