

Annexe B

Schémas d'optimisation fiscale courants dans les modèles d'entreprise intégrés

Les exemples simplifiés ci-dessous se fondent sur les observations d'un certain nombre d'administrations fiscales. Ils sont destinés à illustrer comment la mise en œuvre de certains modèles économiques par des structures juridiques et fiscales peut mettre à rude épreuve le cadre fiscal international existant. Ils ne sont pas exhaustifs et n'entendent pas rendre compte de la totalité des structures qui peuvent être utilisées pour entraîner une érosion de la base d'imposition.

B.1 Détaillant en ligne

Le groupe RCo est une entreprise multinationale dont l'activité est la vente en ligne de produits physiques et numériques. Les sites web du groupe présentent dans les langues locales les produits offerts sur les marchés qu'ils desservent et permettent aux clients d'acquérir ces produits en ligne en réglant par carte de crédit. Les produits physiques sont livrés par des services de messagerie indépendants. Les produits numériques sont téléchargés depuis un des sites web du groupe vers l'ordinateur du client. Le groupe RCo recueille des données sur les préférences des clients en fonction des produits achetés, données qui sont ajoutées à une liste de « favoris » ou parcourues en ligne par les clients. À l'aide d'un logiciel propriétaire complexe, le groupe RCo analyse les données qu'il recueille pour recommander des produits à ses clients potentiels et assurer une publicité personnalisée.

Tous les actifs incorporels utilisés pour le fonctionnement des sites web du groupe RCo et le traitement des commandes sont mis au point par le personnel de RCo, une société résidente de l'État R. RCo coordonne également à distance les activités d'achat et de vente du groupe afin de réduire les coûts d'achat au minimum, d'assurer la cohésion entre les différentes entreprises et les divers sites web, d'améliorer l'efficacité de la gestion des stocks et de réduire au mieux les frais généraux liés au traitement des paiements et aux fonctions administratives. Ces services de coordination sont généralement fournis aux filiales de vente à l'échelon inférieur opérant au niveau régional, en échange d'une commission pour services de gestion couvrant les dépenses encourues plus une majoration.

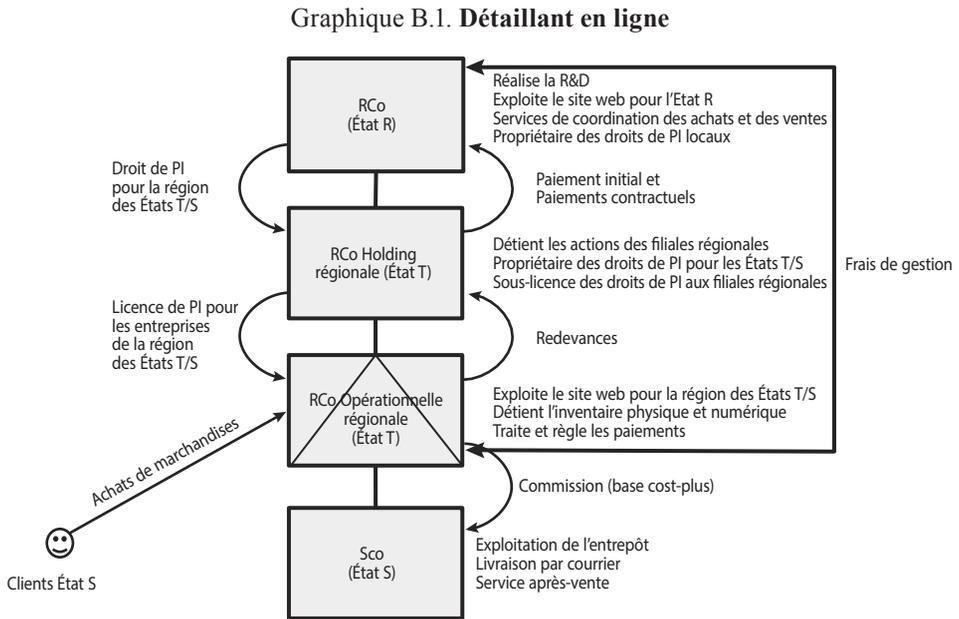
Les droits relatifs aux actifs incorporels existants et futurs utilisés pour le fonctionnement des sites web desservant les clients d'une région comprenant notamment l'État T et l'État S (« la région T/S ») sont détenus par une société holding régionale de RCo qui est une filiale résidente de l'État T. Cette société holding a acquis ces droits dans le cadre d'un accord de partage des coûts en vertu duquel elle a effectué un paiement « d'entrée » à RCo égal à la valeur des actifs incorporels existants et a convenu de partager le coût du développement futur (à assurer exclusivement par le personnel de RCo dans l'État R) sur la base du bénéfice futur anticipé de l'utilisation de la technologie dans la région T/S. RCo reste le propriétaire légal des actifs incorporels du groupe de la multinationale et est responsable des fonctions liées à l'enregistrement et à la protection de la propriété intellectuelle, la société holding régionale se limitant à acquérir les droits d'exploitation commerciale de la propriété intellectuelle, et non la propriété juridique des actifs incorporels. En pratique, la société holding régionale de RCo n'assure aucune supervision des activités de développement effectuées par RCo dans l'État R. Elle agit comme gestionnaire des droits de propriété intellectuelle pour la région T/S et accorde à ses diverses filiales des sous-licences relatives

aux actifs incorporels nécessaires à l'exploitation des divers sites web dédiés à certains pays ou à une région. Elle fait aussi office de société holding pour toutes les filiales dans la région T/S même si, dans les faits, la plupart des services de coordination restent assurés au niveau de RCo et si l'implication de la société holding régionale de RCo auprès des filiales est très limitée. Elle n'emploie qu'un seul salarié et ses locaux sont simplement hébergés dans un centre d'affaires auprès duquel la société loue régulièrement des bureaux « clés en main » pour l'organisation de réunions du conseil d'administration.

Les commandes de clients de l'État S, de l'État T et du reste de la région T/S sont traitées par OpCo, une filiale régionale de la holding régionale de RCo, également résidente de l'État T. OpCo est une entité hybride qui est traitée comme une société à des fins fiscales au regard de la législation de l'État T, et comme une entité transparente au regard de la législation de l'État R. OpCo s'occupe des ventes et du processus de paiement et de règlement et détient les titres de propriété sur les produits physiques et numériques vendus sur les sites web destinés aux clients de la région T/S. Les modifications et les mises à jour de ces sites sont effectuées à partir de l'État T par le personnel d'OpCo, qui a la charge globale de la gestion des divers sites web destinés aux clients de la région. Ces fonctions sont assurées par un personnel réduit au minimum. Les autres fonctions liées à l'activité de vente en ligne sont assurées par des processus automatisés à l'aide d'applications logistiques complexes reposant sur les technologies Internet et régulièrement mises à niveau par le personnel de RCo dans l'État R. Les commandes sont passées et les achats sont effectués par voie électronique par les clients de la région T/S sur la base de contrats standardisés dont les conditions financières sont fixées par RCo et ne nécessitent aucune intervention de la part d'OpCo. Des sites miroirs de ces sites web sont hébergés sur des serveurs dans plusieurs pays de la région. Le personnel d'OpCo est très rarement en contact avec les clients sur le marché local.

SCo, une filiale d'OpCo résidente de l'État S, fournit des services à OpCo en matière de logistique et d'assistance après-vente pour les commandes émanant de clients de l'État S. Les commandes de produits physiques passées par des clients dans l'État S via le site web géré par OpCo sont généralement traitées à partir d'un entrepôt situé dans l'État S, détenu et exploité par SCo. Lorsque les produits ne sont pas disponibles dans un entrepôt de l'État S, la commande est généralement traitée à partir de l'entrepôt le plus proche du client. L'assistance après-vente est assurée par SCo par l'intermédiaire d'un centre d'appel. Les commandes portant sur des produits numériques passées par des clients de l'État S sont généralement téléchargées à partir de serveurs situés dans l'État S ou dans des pays voisins, en fonction du trafic sur le réseau au moment de la transaction. Ces serveurs sont détenus et exploités par des parties tierces dans le cadre d'accords d'hébergement conclus avec OpCo. SCo est rémunéré par OpCo sur la base du prix de revient plus majoration.

La structure utilisée par le groupe RCo peut être décrite comme le montre le graphique B.1.



La manière dont le groupe RCo a structuré ses activités d'entreprise d'un point de vue juridique a des conséquences importantes pour la charge fiscale du groupe à l'échelle mondiale. Compte tenu des accords contractuels transférant et attribuant les actifs incorporels pour la région T/S (ainsi que les revenus qui s'y rapportent) à la société holding régionale RCo et de l'absence de présence imposable de cette dernière dans l'État S, la majeure partie du revenu imposable généré par le groupe est concentrée dans l'État T. Les paragraphes qui suivent décrivent plus précisément les conséquences qui en découlent dans les différents États concernés.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État S

- SCO se voit attribuer un revenu imposable minimum, en raison du fait que le profil de risque et de fonctions de SCO se limite à la fourniture à OpCo de services courants.
- Toutes les recettes tirées des ventes en ligne auprès de clients dans l'État S sont traitées comme un revenu d'OpCo, en raison de son rôle de co-contractant. Étant donné qu'OpCo n'a pas de présence physique

dans l'État S et que SCo n'a pas d'interaction avec les clients de cet État, l'État S n'impose pas les bénéfices provenant de ces activités, soit parce que sa législation interne ne lui en donne pas le droit, soit parce que la convention sur la double imposition applicable l'empêche de le faire en l'absence d'un établissement stable (ES) de TCo, auquel le revenu est attribuable, sur le territoire de l'État S.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État T

- L'État T applique l'impôt sur les sociétés à la société holding régionale de RCo. Toutefois, en vertu d'un régime préférentiel existant dans l'État T pour les revenus tirés de certains actifs incorporels, les redevances comprises dans les bénéfices imposables de la société holding régionale de RCo sont soumises à un taux sensiblement inférieur à celui de l'impôt sur les sociétés généralement applicable.
- L'État T applique l'impôt sur les sociétés aux bénéfices réalisés par OpCo sur ses activités de vente en ligne. Le revenu d'OpCo est toutefois presque totalement absorbé par les paiements de redevances faits à la société holding régionale de RCo au titre du droit d'utilisation des actifs incorporels nécessaires au fonctionnement des sites web régionaux, et par la rémunération versée à RCo pour la coordination des ventes et des approvisionnements.
- Les paiements effectués par OpCo ne sont soumis à aucune retenue à la source dans la mesure où les redevances sont payées à la société holding régionale de RCo, une société résidente de l'État T, et où les frais de gestion sont payés à RCo, une société non résidente dont les bénéfices d'entreprise ne peuvent être imposés dans l'État T, conformément à la convention fiscale applicable. En vertu de la convention sur la double imposition en vigueur, aucune retenue n'est opérée sur les paiements effectués par la société holding régionale de RCo en faveur de RCo.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État R

- L'État R applique l'impôt sur les sociétés à RCo, y compris au montant du paiement d'entrée reçu pour le transfert à la société holding de RCo des actifs incorporels existants. Toutefois, étant donnée l'absence presque totale de résultats financiers établis par RCo au moment de la transaction, RCo peut évaluer ces actifs incorporels à une valeur très faible, de sorte que le montant réel des gains soumis à l'impôt sur les sociétés dans l'État R sera très limité.

- RCo reçoit également chaque année, au titre de l'accord de partage des coûts, des paiements de sa société holding régionale selon un taux qui peut être beaucoup plus faible que le montant des redevances perçues par la société holding. En outre, en fonction de la législation nationale de l'État R, RCo peut bénéficier de crédits d'impôt au titre d'une part importante de ses dépenses de recherche-développement, ce qui réduit sensiblement sa dette fiscale aux fins de l'impôt sur les sociétés.
- En vertu de ses règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC), l'État R traiterait dans certaines circonstances les redevances reçues de la société holding de RCo comme un revenu passif de RCo soumis au taux d'imposition en vigueur. Toutefois, dans la mesure où OpCo est traitée comme une entité transparente à des fins fiscales, son revenu est traité comme ayant été obtenu directement par la société holding de RCo et est dès lors considéré comme un revenu actif imposable uniquement lorsqu'il est payé à RCo. Le même résultat serait obtenu si l'État R appliquait l'impôt sur une base territoriale et n'avait pas de règles spécifiques applicables aux SEC.

Conséquences en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

- S'agissant de la TVA, le traitement des transactions entre entreprises est relativement simple. La TVA est perçue soit par l'entreprise fournisseur qui applique la taxe, soit par l'entreprise destinataire, selon un mécanisme « d'autoliquidation ». La taxe appliquée aux intrants est généralement récupérable par les entreprises qui l'ont acquittée par le jeu du mécanisme de crédit d'impôt sur les intrants.
- Le traitement en termes de TVA des fournitures aux consommateurs finaux dans l'État S sera généralement différent selon qu'il s'agit de produits physiques ou numériques. Les fournitures par OpCo de produits physiques stockés dans un entrepôt de SCo destinées à des clients situés dans l'État S seraient soumises à la TVA dans cet État. L'État S peut autoriser SCo à déclarer la TVA de l'État S au nom d'OpCo (par exemple, en qualité de représentant fiscal). Si les produits physiques étaient expédiés depuis l'étranger (par exemple, depuis l'État T) à des clients situés dans l'État S, ces fournitures bénéficieraient du taux zéro dans l'État exportateur et seraient soumises à la TVA au moment de l'importation dans l'État S. En fonction de la valeur des produits et des seuils appliqués par l'État S, ces fournitures pourraient bénéficier d'une exonération de la TVA applicable aux importations de biens de faible valeur. De même, les ventes de produits numériques aux consommateurs finaux dans l'État S devraient en principe être soumises à la TVA dans l'État S,

conformément au principe de la destination. L'État S rencontrera toutefois beaucoup de difficultés à obtenir le paiement de la TVA sur ces ventes dans la mesure où le vendeur n'est pas un résident de l'État S et où le recouvrement de la TVA auprès des consommateurs finaux est inefficace. Bien que certaines juridictions appliquent un mécanisme qui impose aux vendeurs non résidents de s'enregistrer à la TVA, de collecter et de reverser la taxe sur les ventes effectuées auprès de consommateurs finaux résidents, il apparaît qu'il est souvent difficile pour les autorités fiscales de faire respecter ces obligations.

B.2 Publicité en ligne

Le groupe RCo offre un certain nombre de services en ligne (par exemple, des moteurs de recherche) à des clients situés dans le monde entier. Un grand nombre de ces services en ligne sont offerts gratuitement aux consommateurs, puisque l'utilisation de ces services fournit une quantité importante d'informations au groupe, notamment des données géolocalisées, des données relatives au comportement en ligne et des informations personnelles fournies par les utilisateurs. Au fil de nombreuses années de collecte, d'affinement, de traitement et d'analyse des données, le groupe RCo a mis au point un algorithme complexe permettant aux annonces d'être ciblées sur les utilisateurs les plus susceptibles d'être intéressés par les produits vantés. Le groupe RCo tire la quasi-totalité de ses revenus de la vente d'annonces publicitaires sur sa plateforme en ligne, à un prix qui est généralement fonction du nombre d'utilisateurs qui cliquent sur chaque annonce.

La technologie mise en œuvre dans la fourniture des services publicitaires ainsi que les divers algorithmes utilisés pour recueillir et traiter les données en vue de cibler des acheteurs potentiels ont été mis au point par le personnel de RCo, la société mère du groupe, située dans l'État R. Les droits d'exploitation de cette technologie dans la région T/S sont détenus par XCo, une filiale du groupe dotée de la double résidence. Celle-ci est constituée en société dans l'État T mais est gérée dans les faits dans l'État X. Les droits sur la technologie pour la région T/S ont été acquis par XCo dans le cadre d'un accord de partage des coûts en vertu duquel XCo convient d'effectuer un paiement d'entrée égal à la valeur de la technologie existante et de partager le coût de l'amélioration future de la technologie transférée sur la base de l'avantage futur prévu résultant de l'utilisation de la technologie dans la région T/S. En pratique, XCo n'assure concrètement aucune supervision des activités de développement effectuées par RCo dans l'État R.

XCo concède sous licence tous les droits sur la technologie d'exploitation de la plateforme à YCo, une filiale étrangère résidente de l'État Y. Celle-ci octroie en suite des sous-licences d'utilisation de la technologie à TCo, une société constituée et résidente dans l'État T, et bénéficie d'un léger différentiel de taux (*spread*) entre les redevances qu'elle perçoit et celles qu'elle paie à XCo. YCo et TCo sont des entités hybrides qui sont traitées comme des sociétés à des fins fiscales dans l'État Y et l'État T, mais comme fiscalement transparentes dans l'État R. La présence physique de XCo dans l'État X est très réduite, à la fois en termes de personnel et d'actifs corporels (matériel, locaux, etc.). En réalité, ni XCo ni YCo n'a de salariés dans son personnel et les activités de chaque société se limitent aux réunions du conseil d'administration qui ont lieu dans un centre d'affaires auprès duquel la société loue régulièrement des bureaux « clés en main ».

TCo fait office de siège régional pour les activités du groupe RCo dans la région T/S et emploie un nombre important de personnes pour gérer les activités du groupe dans cette région. TCo exploite les sites web qui offrent des services en ligne gratuits aux consommateurs de la région T/S et assure la contrepartie juridique pour toutes les ventes de publicité dans cette région. Les serveurs qui hébergent ces sites peuvent toutefois être situés n'importe où dans la région et/ou être situés dans l'État R et être exploités par RCo. Selon le moment de la journée, différents membres du groupe peuvent être chargés de la maintenance du site web et résoudre les éventuels problèmes de réseau dans la région.

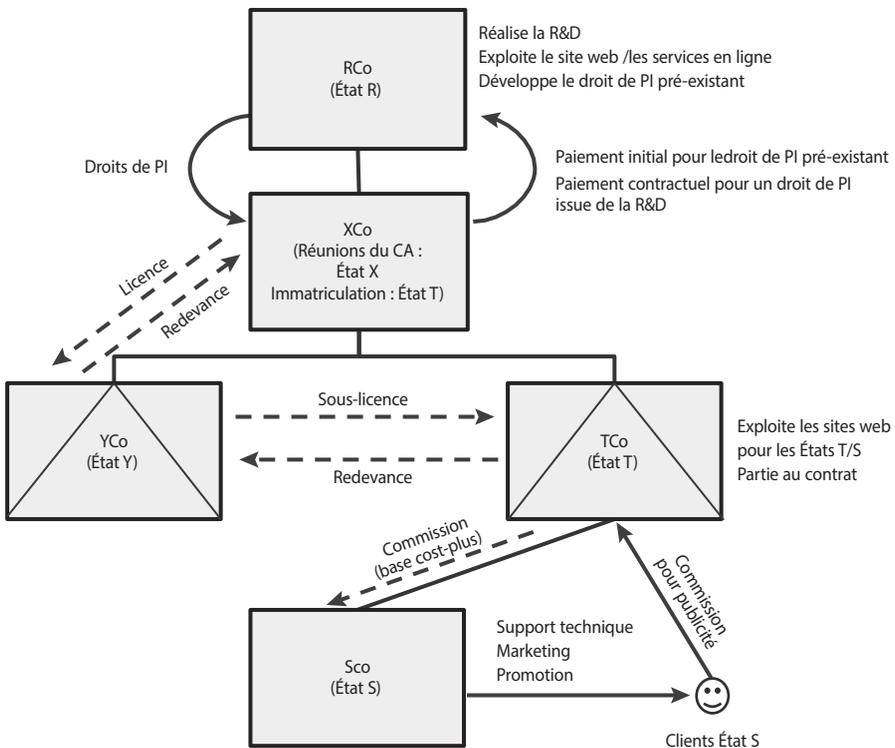
Les contrats pour services publicitaires avec TCo peuvent être conclus par voie électronique sur les sites web de TCo sur la base de contrats normalisés dont les conditions financières sont généralement fixées par RCo. Les annonceurs de la région T/S qui souhaitent acheter des espaces publicitaires ciblés sur les utilisateurs des produits de RCo peuvent ainsi le faire directement sans aucune interaction avec le personnel situé dans l'État T. Ce type d'espaces publicitaires est proposé aux entreprises locales de la région T/S, qu'elles ciblent des clients situés dans cette région ou hors de celle-ci.

Pour les marchés de plus grande taille et afin de servir les clients importants, le groupe a mis en place un certain nombre de filiales locales. Pour la promotion des ventes de ce type d'espaces publicitaires auprès d'entreprises actives dans la région T/S, TCo a des sociétés affiliées, comme SCo, une société résidente de l'État S, dont l'objet est la promotion de la famille de produits de RCo y compris des services publicitaires offerts dans la région. Les filiales locales comme SCo fournissent des services de formation et des services techniques aux utilisateurs et aux annonceurs potentiels ainsi qu'une assistance à la commercialisation en vue de susciter la demande pour les produits publicitaires de RCo. Le personnel local interagit en permanence et de manière intensive et personnalisée avec les entreprises

locales, en particulier avec les plus gros clients sur le marché local, dont beaucoup finissent par acheter des espaces publicitaires. La rémunération du personnel se fait en partie en fonction du nombre de contrats publicitaires conclus entre TCo et des clients de l'État S et du revenu généré par TCo provenant des clients auxquels TCo apporte son assistance. En contrepartie des activités de promotion et de soutien technique assurées par SCo, TCo paie à SCo une redevance couvrant les dépenses plus un élément de profit. En règle générale, les clients bénéficiant du soutien d'affiliés locaux, comme SCo, n'ont pas d'interaction avec le personnel de TCo.

La structure utilisée par le groupe RCo peut être décrite comme le montre le graphique B.2.

Graphique B.2. **Publicité en ligne**



La manière dont le groupe RCo a structuré ses activités d'entreprise a d'importantes conséquences d'un point de vue fiscal. Suite aux accords contractuels entre les différentes sociétés du groupe, la majeure partie du revenu du groupe est attribuée à l'État X, et seuls des bénéfices imposables

minimes sont attribués aux États S, R et T. Les paragraphes qui suivent décrivent plus précisément les conséquences qui en découlent dans les différents États concernés.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État S

- SCo se voit attribuer un revenu imposable minimum, en raison du fait que les fonctions de SCo se limitent à celles d'un fournisseur de services.
- Toutes les recettes tirées des ventes d'espaces publicitaires dans l'État S, y compris ceux achetés par les résidents de l'État S et d'autres clients régionaux, sont traitées comme des recettes de TCo. Le fait que le personnel de SCo ne soit pas habilité à conclure des contrats juridiquement valables ainsi que l'utilisation de contrats normalisés et l'acceptation de ceux-ci en ligne par TCo ont pour conséquence que TCo n'est pas considéré comme ayant un ES dans l'État S. Il s'ensuit que l'État S n'impose pas les bénéfices issus de ces activités, soit parce que sa législation interne ne lui en donne pas le droit, soit parce que la convention sur la double imposition applicable l'empêche de le faire en l'absence d'un ES de TCo, auquel le revenu est attribuable, sur le territoire de l'État S.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État T

- L'État T applique l'impôt sur les sociétés aux bénéficiaires que TCo tire de ses diverses activités dans la région T/S. Le revenu de TCo est toutefois presque totalement absorbé par les redevances payées à YCo au titre de la sous-licence sur la technologie utilisée par TCo pour fournir les services en ligne.
- Ce paiement n'est soumis à aucune retenue à la source en vertu de la convention sur la double imposition applicable.
- L'État T ne soumet pas XCo à l'impôt sur les sociétés, du fait que celle-ci n'est pas une société résidente au sens de la législation interne de l'État T.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État Y

- L'État Y applique l'impôt sur les sociétés aux bénéficiaires générés par YCo, mais ceux-ci sont limités à un faible différentiel entre les redevances reçues par YCo et celles payées à XCo.
- L'État Y n'opère aucune retenue à la source sur ces redevances en vertu de sa législation interne.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État X

- L'État X n'applique aucun impôt sur les sociétés.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État R

- L'État R applique l'impôt sur les sociétés aux bénéfices réalisés par RCo, notamment le paiement d'entrée reçu en contrepartie du transfert à XCo de la technologie préexistante et les revenus annuels reçus au titre de l'accord de partage des coûts. Toutefois, compte tenu de l'absence presque totale de résultats financiers établis par RCo au moment de la transaction, RCo peut évaluer ces actifs incorporels à une valeur très faible, de sorte que le montant réel des gains soumis à l'impôt sur les sociétés dans l'État R sera très limité. En outre, le paiement annuel – l'indemnisation des coûts encourus par RCo pour le développement des produits incorporels sans aucune majoration – pourrait se faire à un taux sensiblement inférieur à celui des redevances reçues par XCo. Enfin, en fonction de la législation interne de l'État R, RCo peut bénéficier de crédits d'impôt au titre d'une part importante de ses dépenses de recherche-développement, ce qui réduit sensiblement sa dette fiscale aux fins de l'impôt sur les sociétés.
- En vertu de ses règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC), l'État R traiterait dans certaines circonstances les redevances reçues par XCo comme un revenu passif de RCo soumis au taux d'imposition en vigueur. Toutefois, dans la mesure où YCo et TCo sont considérées comme des entités transparentes à des fins fiscales dans l'État R, les règles de cet État applicables aux SEC conduiraient à ignorer les transactions conclues entre XCo, YCo et TCo. Le revenu d'YCo et de TCo serait considéré comme ayant été acquis directement par XCo, et serait traité comme un revenu actif qui ne serait imposable dans l'État R qu'au moment où il est payé à RCo.

Conséquences en matière de TVA

- S'agissant de la TVA, le traitement des transactions entre entreprises est relativement simple. La TVA est perçue soit par l'entreprise fournisseur qui applique la taxe, soit par l'entreprise destinataire, selon un mécanisme « d'autoliquidation ». La taxe appliquée aux intrants est généralement récupérable par les entreprises qui l'ont acquittée par le jeu du mécanisme de crédit d'impôt sur les intrants. L'exception serait celle d'une entreprise fabriquant des fournitures exonérées et qui ne serait dès lors pas en droit de récupérer la taxe.
- En principe, les services en ligne fournis gratuitement par TCo aux consommateurs de la région S/T n'ont pas de conséquences en termes

de TVA, sauf si l'on considère que TCo fournit ces services aux consommateurs en échange d'une contrepartie non monétaire, auquel cas l'État où se situent les consommateurs peut réclamer la TVA sur la juste valeur marchande de cette contrepartie.

B.3. Infonuagique

Le groupe RCo est un développeur de logiciels (jeux en ligne) qu'il exploite sur des serveurs dans le monde entier et met à la disposition de ses clients à travers diverses interfaces client moyennant paiement d'un abonnement.

Le logiciel lui-même ainsi que toute la technologie associée au traitement des paiements et au maintien de la sécurité des données des clients ont été mis au point principalement par les ingénieurs de RCo, une société résidente de l'État R. De plus, RCo coordonne à distance les activités de commercialisation et de vente dans diverses régions afin de réduire les coûts au mieux, d'assurer la cohésion entre les différentes entreprises et les divers sites web et d'améliorer l'efficacité. Ces services de coordination sont fournis à des filiales régionales à l'échelon inférieur en échange d'une rémunération couvrant les dépenses encourues, plus une majoration.

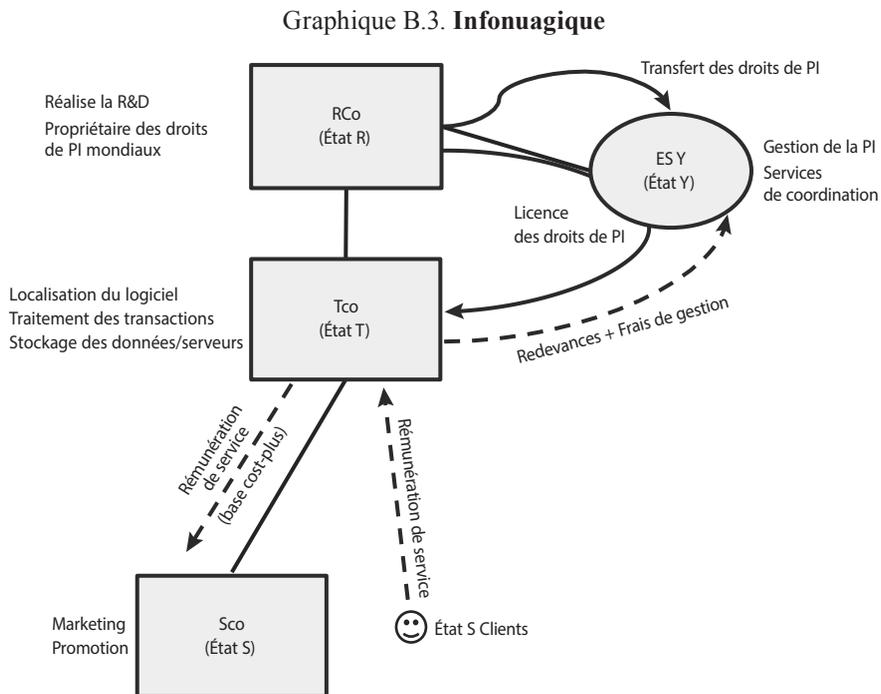
RCo a transféré le personnel chargé de la gestion de la technologie utilisée pour exploiter les interfaces client à ES Y, une succursale étrangère de RCo située dans l'État Y. RCo confère les droits d'utilisation des logiciels et des connaissances associés aux services d'infonuagique à diverses filiales régionales dans le cadre d'accords de licence et de sous-licence.

TCo est une filiale régionale d'exploitation de RCo qui est un résident de l'État T. Bien que le marché de l'État T soit de taille modeste comparé aux activités de RCo, elle occupe un nombre important de personnes pour gérer les sites web utilisés pour vendre l'accès au logiciel hébergé par RCo dans la région T/S, qui comprend l'État S et d'autres États. TCo a obtenu dans le cadre d'une adjudication publique toutes les licences requises pour exercer certaines activités réglementées (jeux en ligne). Les contrats passés avec les clients de l'État S sont conclus de manière électronique par l'intermédiaire des sites web à l'aide de contrats normalisés dont les conditions financières sont fixées par RCo. TCo gère l'ensemble du traitement des paiements et de la sécurité associés à l'autorisation d'accès au logiciel hébergé. Les sommes réglées par les abonnés sont recueillies par l'intermédiaire de comptes bancaires locaux. De plus, le personnel de TCo effectue toute la localisation requise du logiciel aux fins de son utilisation sur les marchés de l'État S. TCo exploite une « ferme de serveurs » située dans l'État T, utilisée comme centre de données principal pour gérer le logiciel, traiter les transactions des clients et stocker leur données. Des serveurs miroirs appartenant à des parties tierces

(fournisseurs de services Internet) sont également utilisés régulièrement dans d'autres sites à travers le monde en vue d'assurer à tout moment l'accès le plus efficace possible pour les clients et de réduire le risque de perte de données.

Afin de promouvoir la demande d'utilisation du logiciel hébergé pour RCo dans l'État S, un marché très important pour les activités de RCo, TCo possède une filiale locale, SCo, dont l'objet déclaré est la promotion dans cette région des services du logiciel hébergé et la fourniture de services d'accueil en ligne aux clients. SCo conduit ces activités à la fois en utilisant la publicité locale et par l'interaction directe avec la clientèle potentielle. SCo est rétribué pour ses activités par une redevance calculée sur la base du prix de revient majoré.

La structure utilisée par le groupe peut être décrite comme le montre le graphique B.3.



La manière dont le groupe RCo a structuré ses activités d'entreprise d'un point de vue juridique a d'importantes conséquences sur la charge fiscale du groupe à l'échelle mondiale. En raison des accords contractuels en cours et de la répartition des fonctions essentielles, la majeure partie des bénéfices

produits par l'activité du groupe est attribuée à l'État Y, ce qui garantit qu'un impôt minimal soit payé dans les États S, T et R. Les paragraphes qui suivent décrivent plus précisément les conséquences qui en découlent dans les différents États concernés.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État S

- SCo se voit attribuer un revenu imposable minimum, en raison du fait que son profil de risque et de fonctions se limite à des services courants de commercialisation et d'assistance à la clientèle. Toutes les recettes tirées des ventes de services d'infonuagique dans l'État S sont traitées comme un revenu de TCo, compte tenu de son rôle de co-contractant avec les clients locaux et d'administrateur des sites web. L'État S n'impose pas les bénéfices issus de ces activités, soit parce que sa législation interne ne lui en donne pas le droit, soit parce que la convention sur la double imposition applicable l'empêche de le faire en l'absence d'un ES de TCo, auquel le revenu est attribuable, sur le territoire de l'État S.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État T

- L'État T applique l'impôt sur les sociétés aux bénéficiers que tire TCo de ses activités de vente, mais le revenu de TCo est absorbé en grande partie par la redevance payée à RCo au titre de sa licence sur la technologie utilisée pour fournir les services d'infonuagique aux clients ainsi que par la rémunération versée à RCo pour ses services de coordination.
- Bien que le revenu des redevances et des rémunérations de service payées par TCo soit attribué à l'établissement stable dans l'État Y, l'État T n'applique aucune retenue à la source sur ces revenus en vertu des conditions de la convention fiscale applicable entre l'État T et l'État R, parce qu'il considère que le paiement est reçu par RCo, société résidente de l'État R.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État Y

- L'État Y applique un taux plus faible d'impôt sur les sociétés aux bénéficiers attribuables à l'ES situé dans cet État. De plus, en vertu d'un régime préférentiel disponible dans l'État Y pour le revenu tiré de certains actifs incorporels, le revenu attribuable à l'établissement stable situé dans cet État bénéficie d'un taux de l'impôt sur les sociétés sensiblement inférieur à celui généralement applicable aux redevances comprises dans les bénéfices imposables.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État R

- L'État R applique l'impôt sur les sociétés sur une base territoriale aux bénéficiaires réalisés par RCo. Il s'ensuit qu'en vertu de la convention sur la double imposition applicable, tous les revenus de redevances ou rémunérations de services obtenus par RCo sont traités comme attribuables à l'établissement stable situé dans l'État Y et sont exclus à ce titre, dans l'État R, de l'assiette imposable de RCo au titre de l'impôt sur les sociétés. Le gain en capital que RCo tire du transfert de la technologie existante à l'ES situé dans l'État Y n'est pas imposé dans l'État R en vertu des règles applicables dans la région R/Y aux transferts transfrontaliers d'actifs. De plus, RCo peut bénéficier de crédits d'impôt pour une part importante de ses dépenses de recherche-développement, ce qui réduit encore sa dette fiscale.
- La législation interne de l'État R ne prévoit pas de régime pour les SEC.

Conséquences en matière de TVA

- Aux fins de la TVA, comme dans les exemples précédents, la TVA sur les transactions entre entreprises sera perçue soit par l'entreprise fournisseur qui facturera la taxe, soit par l'entreprise destinataire, selon un mécanisme « d'autoliquidation ». La taxe appliquée aux intrants est généralement récupérable par les entreprises qui l'ont acquittée par le jeu du mécanisme de crédit d'impôt sur les intrants. L'exception serait celle d'une entreprise fabriquant des fournitures exonérées et qui ne serait dès lors pas en droit de récupérer la taxe.
- En ce qui concerne les transactions entre l'entreprise et les consommateurs finaux, les fournitures de TCo à ceux-ci dans l'État S devraient, en principe, être soumises à la TVA dans cet État. L'État S rencontrera toutefois beaucoup de difficultés à recouvrer la TVA sur des services d'infonuagique acquis depuis l'étranger par des consommateurs finaux résidents.

B.4 Boutique d'applications en ligne

Le groupe RCo est le créateur d'un système d'exploitation pour téléphones mobiles et autres appareils portables. Il détient une boutique d'applications en ligne fortement utilisée, depuis laquelle les utilisateurs de téléphones et d'appareils du groupe RCo peuvent télécharger des applications (tant celles développées et détenues par le groupe RCo que celles de développeurs tiers) qui améliorent les fonctions de leurs appareils. Pour développer et vendre des applications par l'intermédiaire de la plateforme

applicative du groupe RCo, les développeurs tiers doivent utiliser le logiciel fourni par le groupe afin de garantir la compatibilité avec son système d'exploitation et le respect des normes fixées par le groupe. Le prix des applications de tierces parties est fixé par les développeurs tiers qui doivent respecter les directives du groupe RCo Group. Le développeur reçoit 75 % des recettes provenant des ventes réalisées par l'intermédiaire de la boutique d'applications, et le groupe RCo, 25 %. Les développeurs tiers peuvent choisir sur quels marchés leurs produits seront vendus.

Le développement du système d'exploitation et de la boutique d'applications en ligne ainsi que celui des applications développées par RCo et vendues dans la boutique est assuré pour l'essentiel par le personnel de RCo, une société résidente de l'État R. Le développement des applications de tierces parties est effectué à travers le monde, selon l'endroit où se situent les développeurs qui, pour la plupart, sont des personnes physiques ou de petites entreprises.

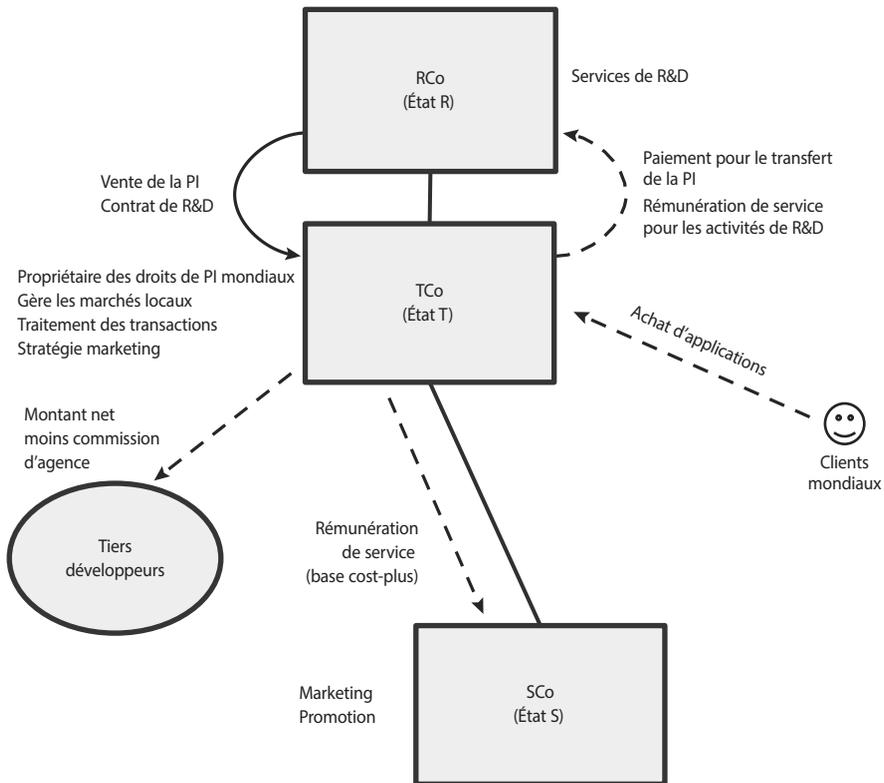
Au tout début de l'existence du groupe, RCo a vendu ses droits sur la technologie utilisée pour le développement et la gestion de sa boutique d'applications en ligne ainsi que les outils de développement et les autres logiciels utilisés pour travailler avec les développeurs indépendants à travers le monde à une filiale, TCo, résidente de l'État T, un marché qui représente une part très modeste des activités du groupe RCo. En même temps que le contrat de vente, RCo a conclu un contrat de service par lequel le groupe continue de mettre à niveau et de développer la technologie utilisée dans les boutiques d'applications au bénéfice de TCo en échange d'une redevance couvrant ses dépenses de recherche-développement plus une majoration. Tous les risques assumés en lien avec le développement de la technologie ont été contractuellement attribués à TCo, qui emploie un nombre important de personnes pour exploiter les diverses versions locales (adaptées et développées par RCo) de la plateforme applicative et organiser la stratégie de commercialisation, mais TCo n'assure aucune supervision des activités de développement menées par RCo dans l'État R. Les boutiques d'applications sont hébergées sur des serveurs situés dans l'État T et détenus par TCo ou, en fonction du trafic sur le réseau au moment de la transaction, sur des serveurs de tiers généralement situés dans des pays différents de celui du client. TCo assure le traitement de toutes les transactions avec les clients et les développeurs indépendants à travers le monde (y compris dans l'État R). Les contrats d'achat des applications sont conclus par voie électronique selon des processus automatisés et sur la base de conditions financières normalisées fixées par TCo.

Sur les marchés de grande taille, TCo a établi des filiales locales pour aider le groupe à promouvoir le système d'exploitation de RCo et la boutique d'applications en ligne auprès des développeurs tiers, des revendeurs et des acheteurs potentiels d'appareils mobiles. Ces filiales locales, comme SCo,

une société établie dans l'État S, ne sont jamais formellement impliquées dans les ventes d'applications spécifiques et/ou dans la négociation de contrats d'agence avec des développeurs tiers, bien que certaines interactions directes puissent avoir lieu avec des clients locaux. La rémunération de ces filiales locales est généralement basée sur une redevance couvrant leurs dépenses plus une majoration.

La structure utilisée par le groupe RCo peut être décrite comme le montre le graphique B.4.

Graphique B.4. **Boutique d'applications en ligne**



La manière dont le groupe RCo a structuré ses activités d'entreprise d'un point de vue juridique a d'importantes conséquences sur la charge fiscale du groupe à l'échelle mondiale. Le groupe RCo part du principe qu'en raison des accords contractuels, TCo, une société affiliée résidente de l'État T, a droit à tous les bénéfices résiduels après rémunération des autres membres du groupe

pour leurs fonctions, ce qui réduit la charge fiscale du groupe au minimum dans les autres États concernés. Les paragraphes qui suivent décrivent plus précisément les conséquences qui en découlent dans les différents États concernés.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État S

- SCo se voit attribuer un revenu imposable minimum, en raison du fait que le profil de fonctions de cette filiale locale se limite à la fourniture de services courants de commercialisation et de promotion, sans activité de vente directe auprès des clients de l'État S.
- Toutes les recettes provenant de ventes d'applications dans l'État S et l'État R sont traitées comme un revenu de TCo, compte tenu de son rôle de co-contractant avec les clients locaux et d'administrateur des boutiques locales d'applications. L'État S n'impose pas non plus les bénéfices issus de ces activités, soit parce que sa législation interne ne lui en donne pas le droit, soit parce que la convention sur la double imposition applicable l'empêche de le faire en l'absence, dans l'État S, d'ES de TCo auquel le revenu est attribuable.

Conséquences fiscales directes dans l'État T

- L'État T applique l'impôt sur les sociétés sur les importants bénéfices réalisés par TCo, mais à un taux environ deux fois moindre que ceux en vigueur dans l'État R et l'État S.
- Aucune retenue à la source n'est appliquée sur les diverses rémunérations pour services payés par TCo à RCo et à SCo, en vertu de la convention sur la double imposition applicable.

Conséquences directes dans l'État R

- L'État R applique l'impôt sur les sociétés aux bénéfices engrangés par RCo, notamment le gain en capital tiré de la vente de la technologie à TCo et la rémunération de services reçue pour ses activités de recherche-développement. Toutefois, compte tenu de l'absence de résultats financiers établis par RCo au moment de la transaction, RCo peut évaluer ces actifs incorporels à une valeur très faible, de sorte que le montant effectif du gain soumis à l'impôt sur les sociétés dans l'État R sera très limité. De plus, en fonction de la législation interne de l'État R, RCo peut bénéficier de crédits d'impôt pour une part importante de ses dépenses de recherche-développement, ce qui réduit encore sa dette fiscale aux fins de l'impôt sur les sociétés.

- L'État R applique l'impôt sur les sociétés sur une base territoriale et n'a pas des règles relatives aux SEC. Il s'ensuit que RCo est exonéré d'impôt à la fois sur le revenu acquis par TCo et sur les dividendes reçus de TCo.

Conséquences en matière de TVA

- Aux fins de la TVA, comme dans les exemples précédents, la TVA sur les transactions entre entreprises sera perçue soit par l'entreprise fournisseur qui facturera la taxe, soit par l'entreprise destinataire, selon un mécanisme « d'autoliquidation ». La taxe appliquée aux intrants est généralement récupérable par les entreprises qui l'ont acquittée par le jeu du mécanisme de crédit d'impôt sur les intrants. L'exception serait celle d'une entreprise fabriquant des fournitures exonérées et qui ne serait dès lors pas en droit de récupérer la taxe.
- En ce qui concerne les transactions entre l'entreprise et les consommateurs finaux, TCo sera généralement considéré comme le fournisseur des applications aux consommateurs aux fins de la TVA, et non les développeurs tiers de ces applications. Ces transactions entre TCo et les développeurs tiers seront alors traitées comme des fournitures entre entreprises, bien que le chiffre d'affaires de nombreux développeurs tiers puisse rester inférieur au seuil requis pour l'enregistrement à la TVA, auquel cas ces transactions peuvent effectivement ne pas être soumises à la TVA.
- TCo devrait être tenu de collecter la TVA sur les ventes de tous services aux consommateurs privés dans l'État T et de la reverser à celui-ci. Les fournitures auprès de consommateurs à l'étranger seront soumises soit au taux zéro dans l'État T, soit au (faible) taux de la TVA de l'État T. Les fournitures auprès de consommateurs finaux dans d'autres États devraient, en principe, être soumises à la TVA dans l'État où se situent ces consommateurs. Ces États rencontreront toutefois souvent des difficultés pour imposer le recouvrement de la TVA sur les fournitures d'applications aux consommateurs dans leur juridiction, la conséquence étant que ces consommateurs seront en mesure d'acquérir les applications sans TVA ou à un taux de TVA (étranger) plus faible que s'ils les avaient acquises dans leur pays.



Extrait de :

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2014), « Schémas d'optimisation fiscale courants dans les modèles d'entreprise intégrés », dans *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264225183-14-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à rights@oecd.org. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) info@copyright.com ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.