

Résolution des différends en matière de prix de Transfert

Etat des lieux et perspectives

Présenté par:

Manel Bondi, ADIT

International Tax Affiliate of the Chartered Institute of Taxation

CIOT UK



Programme

wts

- » **Quand** est-ce qu'on parle de "résolution de différends" ?
- » **Pourquoi** a-t-on des différends en matière de prix de transfert?
- » Résolution des différends et **plan d'action contre BEPS**
- » **Refonte** de la réglementation mondiale des prix de transfert
"Programme of work - BEPS 2.0 / Pillar 1" - Place prépondérante
de la résolution des différends

**Quand est-ce qu'on parle
de "résolution de différends"?**

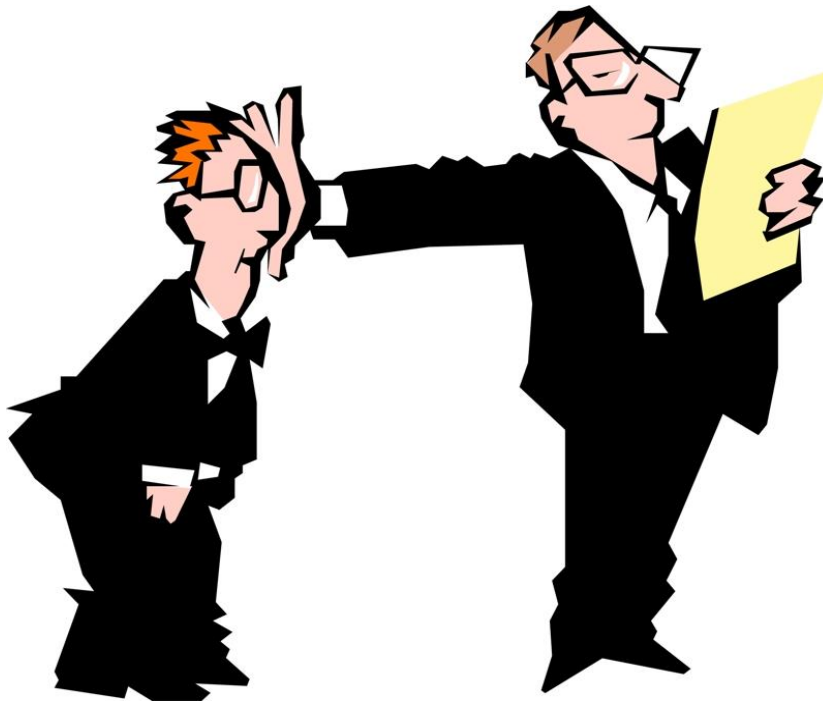
wts

- » Transactions transfrontalières entre entités dépendantes qui implique des prix de transfert.
- » Il existe une convention de non double imposition (CNDI) entre les Etats où se trouvent les entités concernées (Articles 7 et 9).
- » Il y a eu un contrôle fiscal impliquant une taxation dans l'un ou les deux des Etats concernés.
- » Il existe ou pas un contentieux dans l'un ou les deux Etats concernés.

**Pourquoi a-t-on des différends
en matière de prix de
transfert?**

wwts

- » Complexité accrue de la détermination des prix de transfert :
Principe de pleine concurrence - ALP (Arm's Length Principle)



- Keep at Arm's Length:
 - away from the body, with one's arm fully extended.
 - avoiding **intimacy** or **close** contact.

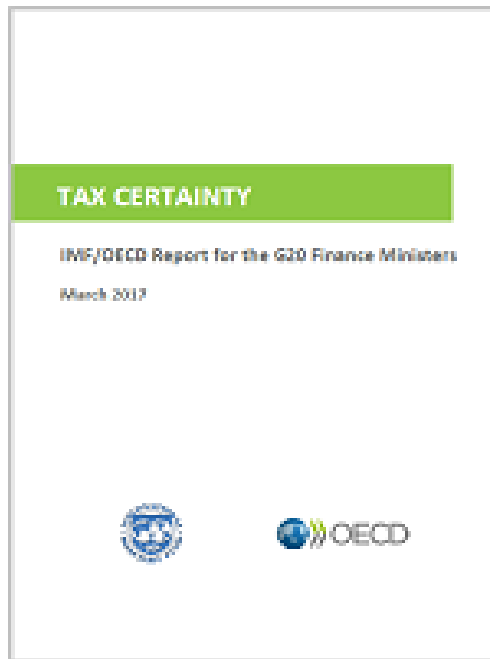
- » Complexité accrue de la détermination des prix de transfert :
Principe de pleine concurrence - ALP (Arm's Length Principle)
- ✓ Enoncé de ALP
 - Article 9 de la CNDI: entre entités juridiques distinctes mais dépendantes (Ex: Mère-filiale, Sociétés sous contrôle commun).
 - Article 7 de la CNDI : entre entités fiscales différentes de la même entité juridique (Ex: Siège-ES, deux ou plusieurs ES d'un même siège).
- ✓ ALP repose sur un postulat de base : Les prix pratiqués entre entreprises dépendantes devraient être **alignés** à ceux pratiqués entre entreprises dépendantes.

- » Complexité accrue de la détermination des prix de transfert :
Principe de pleine concurrence - ALP (Arm's Length Principle)
- ✓ Sources de complexité
 - Les entreprises d'un même groupe évoluent dans un contexte commercial différent de celui d'entreprises indépendantes. Les entreprises associées sont susceptibles de se livrer à des transactions dans lesquelles des entreprises indépendantes ne s'engageraient pas.
 - Effets de synergies entre les sociétés du même groupe.

- » Complexité accrue de la détermination des prix de transfert :
Principe de pleine concurrence - ALP (Arm's Length Principle)
- ✓ Sources de complexité
 - Facteurs de comparabilité à prendre en considération
 - Caractéristiques du bien, service, droit
 - Analyse fonctionnelle (fonctions exercées, actifs utilisés, risques subis)
 - Termes contractuels (licence de marque exclusive VS non exclusive, durée du contrat, modalités de paiement,..)
 - Circonstances économiques (réglementation spécifique pour certains secteurs)
 - Stratégie business (pénétration d'un nouveau marché)

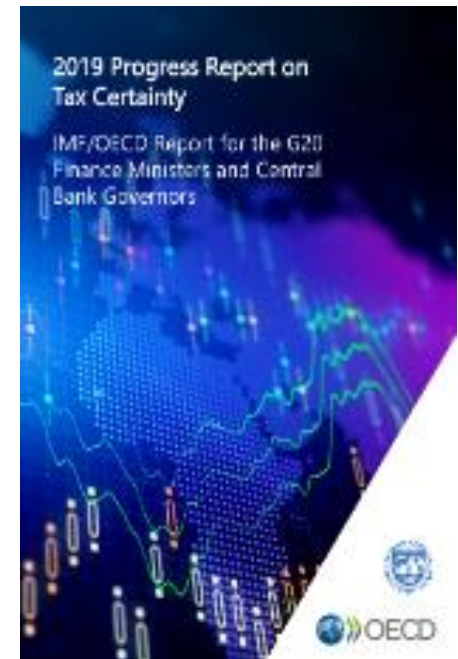
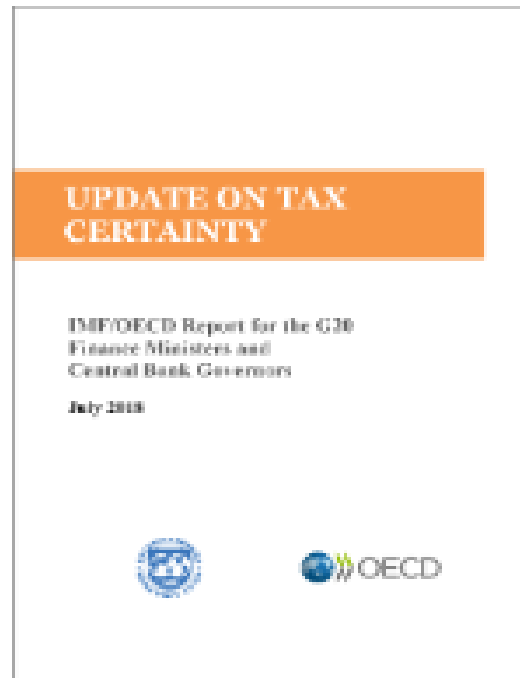
- » Complexité accrue de la détermination des prix de transfert :
Principe de pleine concurrence - ALP (Arm's Length Principle)
- ✓ Sources de complexité
 - Degré de comparabilité et possibilité d'effectuer des ajustements de comparabilité
 - Absence de comparables (groupes fortement intégrés, actifs incorporels spécifiques, pays sous-développés/en voie de développement)
 - Techniques d'échantillonnage
 -

- » Complexité accrue de la détermination des prix de transfert :
Principe de pleine concurrence - ALP (Arm's Length Principle)



Mars 2017

Juillet 2018



Juin 2019

» Risque accru de double imposition

Mécanismes d'élimination de double imposition et de résolution de différends pas ou peu efficaces

- ✓ L'ajustement corrélatif n'est pas prévu dans toutes les CNDI.
- ✓ Pour la Tunisie, il est prévu notamment dans les CNDI suivantes:
 - Afrique du Sud, **Allemagne**, Canada, Danemark, USA, Luxembourg, Norvège, Pays Bas, Suède, Suisse, Turquie et la Chine (version initiale)
 - **Espagne, France, Italie**, Roumanie, Corée du Sud, et Hongrie (**apport de l'Instrument Multilatéral**)

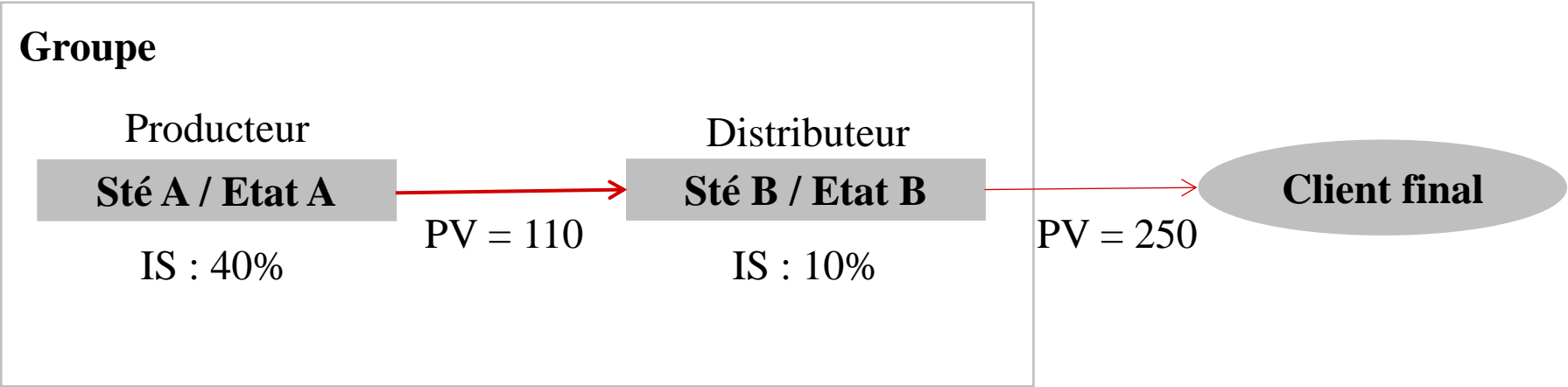
- ✓ Lorsqu'il est prévu par la CNDI, l'ajustement corrélatif n'est pas systématique.

Illustration

- Sté A résidente de l'Etat A (Producteur) (IS 40%) et Sté B résidente de l'Etat B (distributeur) (IS 10%) appartenant au même groupe
- Sté B s'approvisionne auprès de Sté A à **110**
- Sté X (Producteur) résidente de l'Etat A et Sté Y (Distributeur) résidente de l'Etat B sont indépendantes du groupe.
- Sté Y s'approvisionne auprès de Sté X à **200**

Pourquoi a-t-on des différends en matière de prix de transfert?

- B achète auprès de C à **110**

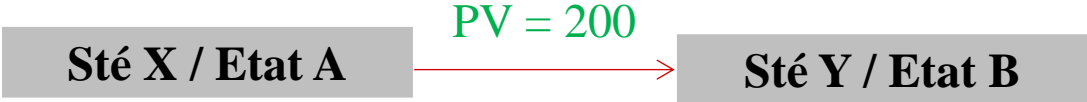


Revenus: 110	Revenus: 250
Charges: 100	Charges: 110
Profit : 10	Profit: 140
IS: 4	IS: 14

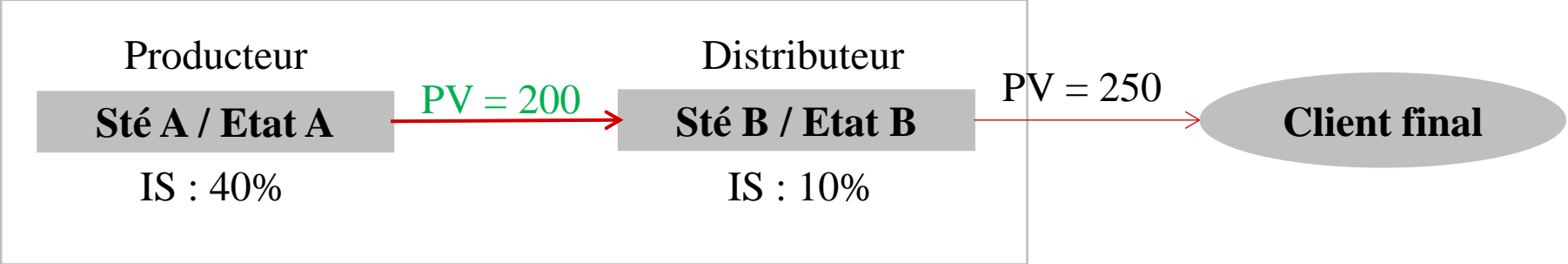
Taux d'imposition effectif du groupe = $(4+14) / (10+140) =$
12%

Pourquoi a-t-on des différends en matière de prix de transfert?

- Y achète auprès de X à **200**. La transaction entre X et Y est jugée comparable (comparable externe)



Groupe



Revenus: 200	Revenus: 250
Charges: 100	Charges: 200
Profit : 100	Profit: 50
IS: 40	IS: 5

Taux d'imposition effectif du groupe = $(40+5) / (100+50) = 30\%$

- A procède à un ajustement des prix de transferts, **pas d'ajustement corrélatif par B**

	Prix jugé de pleine concurrence	Prix de transfert	Ajustement primaire - Etat A
Sté A			
Revenus (*)	200	110	200
Impôt (40%)	80	44	80
Sté B			
Charge	200	110	110
Economie d'impôt (10%)	(20)	(11)	(11)
Charge fiscale du groupe	60	33	69



- » Revenu **taxé doublement** dans l'Etat B = 90 (200 – 110),
- » **Double imposition** de 9 (20 – 11 = 90 * 10% = 69 – 60)

(*) Pour des raisons de simplifications, on a supposé que les revenus sont égaux aux profits (charges = 0)

- L'Etat A effectue un ajustement primaire et ramène le prix de vente de 110 à 200 (prix de pleine concurrence).
 - L'Etat B n'accorde pas d'ajustement corrélatif et maintient la charge correspondant au prix d'achat auprès de la Sté A/Etat A à 110 (prix de transfert).
 - Le groupe se trouve dans une situation de double imposition.
- Un différend est né :**
- La société A: la transaction entre X et Y n'est pas comparable et le prix de 200 n'est pas un prix de pleine concurrence.
 - La société B revendique un ajustement corrélatif.

» Risque accru de double imposition

Mécanismes d'élimination de double imposition et de résolution de différends pas ou peu efficaces

- ✓ Se résout par voie de procédure amiable (complexe, longue, contraignante et sans obligation de résultat).
- ✓ Accord préalable des prix (APP) est **peu efficace lorsqu'il est unilatéral.**

» Risque accru de double imposition

Mécanismes d'élimination de double imposition et de résolution de différends pas ou peu efficaces

- ✓ Lorsqu'il est bilatéral / multilatéral, le APP est **le mécanisme de résolution le plus efficace.**
- Inconvénient: Procédure longue, négociation difficile et complexe, lourd à mettre en pratique.
- Avantage: Position définitive et consensus de tous les Etats concernés, à effet rétroactif, c-à-dire, couvre les années de négociations (roll-back).

Résolution des différends et plan d'action contre BEPS



» Structure du plan d'action contre BEPS

Action 2: Dispositifs hybrides (*)

Actions 8-10: PT / Création de valeur

Action 3: Règles SEC

Action 11: Monitoring de BEPS

Action 4: Déduction des intérêts

Action 12: Communication d'informations

 **Action 5:** Pratiques fiscales dommageables

Action 13: Documentation des PT 


 **Action 6:** Abus de conventions

Action 14: Règlement des différends (**)

Action 7: Evitement artificiel de l'ES

Action 15: Instrument multilatéral (IM)

Action 1: Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique (*)

 Minimum standard

(*) ne fournit pas de solutions

(**) l'arbitrage n'est pas un MS

 A insérer dans la CNDI via l'IM

 A insérer dans la législation interne

- » Apport du plan d'action contre BEPS
- ✓ Introduction de l'ajustement corrélatif dans le texte de la convention (Article 9.2 CNDI, Art 17 IM).
- ✓ Pour la procédure amiable, possibilité de saisir l'un ou l'autre des Etats contractants et extension du délai de saisine (Article 25 CNDI, Art 16 IM).
- ✓ Monitoring par l'OCDE des procédures amiables de résolution des différends pour clôture dans les plus brefs délais.

- » Apport du plan d'action contre BEPS
- ✓ Introduction d'un arbitrage obligatoire et contraignant dans le texte de l'article "Procédure amiable" des conventions couvertes par l'Instrument Multilatéral (Art 25, CNDI, Art 18 et s IM).
- Non standard minimum.
- Environ 20 pays des 89 signataires de l'IM (au 28 juin 2019) ont opté pour l'insertion de l'arbitrage obligatoire et contraignant dans leurs conventions bilatérales.
- Ces pays sont concernés par environ 90% des différends en cours à la date de l'adhésion au cadre inclusif sur le BEPS.

» Statistiques

- ✓ 6831 cas de différends (prix de transfert et autres) sont en cours de résolution au 31/12/ 2017 dont 4549 cas (67%) initiés avant 2016 et 2282 (33%) initiés depuis l'adhésion au CI.BEPS.
- ➔ Accroissement des différends après adhésion au CI.BEPS mais réduction des délais de traitement des différends (pilotage par l'OCDE).
- ✓ Environ 70% des différends en matière de fiscalité internationale sont liés aux prix de transfert.
- ✓ Délai moyen de résolution des différends: 30 mois pour les prix de transfert contre 17 mois pour les autres cas.

**Refonte de la réglementation mondiale des
prix de transfert "Programme of work -
BEPS 2.0 – Pillar 1" - Place
prépondérante de la résolution des
différends**

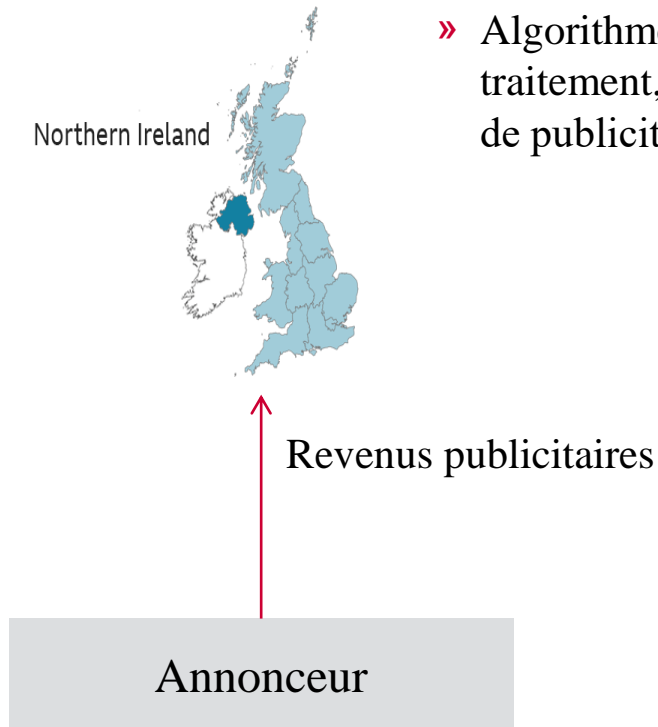


- » Effet de l'économie digitale sur le principe de pleine concurrence
- ✓ ALP suppose une attribution de marge en fonction des:
 - Fonctions exercées
 - Actifs utilisés
 - Risque subis
- ➔ Modèle basé sur la création de valeur (value creation based model)

Refonte de la réglementation mondiale des prix de transfert

"Programme of work - BEPS 2.0 - Pillar 1" Place prépondérante de la résolution des différends

- » Effet de l'économie digitale sur le principe de pleine concurrence



- » Algorithme (collecte data, traitement, génération automatique de publicités,...)

data

- » Pas d'ES, donc pas d'attribution de revenus publicitaires à la Tunisie



» Digital ? Pas digital?

“The report also acknowledged that **it would be difficult, if not impossible, to ‘ring-fence’ the digital economy from the rest of the economy** for tax purposes because of the increasingly pervasive nature of digitalisation”.

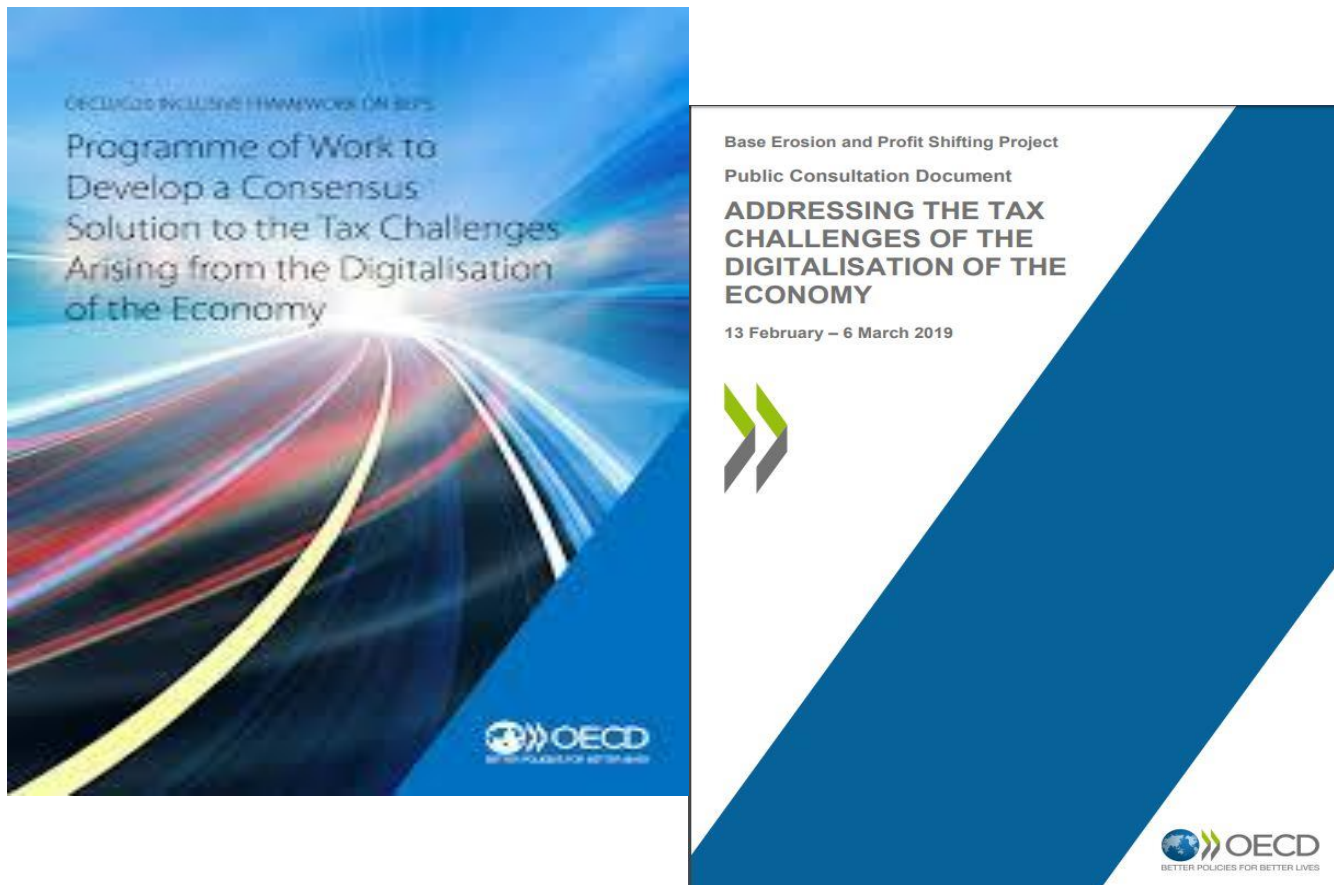
Source:

Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy
Public consultation document
Février/Mars 2019

Refonte de la réglementation mondiale des prix de transfert

"Programme of work - BEPS 2.0 - Pillar 1" Place prépondérante de la résolution des différends

» Digital? Pas digital?



» Axes de réforme / Propositions

- ✓ Nouvelle règle d'attribution du droit d'imposition : nouvelle définition de l'établissement stable ("remote PE" / "Digital PE")
- ✓ Nouvelles règles d'attribution de profits, **notamment**:
 - "Revised residual profit split method" (Méthode de partage des bénéfices révisée).
 - "Formulary apportionment" (Méthode de répartition selon une formule préétablie).

» Axes de réforme / Propositions (notamment)

Garder ALP

(modèle basé sur la création de
valeur / Méthode de Partage du
bénéfice résiduel **modifiée**)

+

**Attribuer de la valeur
au marché**

Ou

~~ALP~~

~~Création de valeur
Actions 8 à 10 BEPS1.0~~

**Fractionnement du résultat MNE
selon une formule prédéterminée**

Complexité: quantification de
l'apport du marché, difficulté accrue
de comparabilité surtout pour les
pays en voie de développement, coût
élevé pour le contribuable,..

Complexité: Clés de répartition? Poids?
Révision annuelle? CCCTB? Pays en
voie de développement? 3 systèmes de
TP dans le monde (dans UE, en dehors
de UE, entre non-UE et UE ?

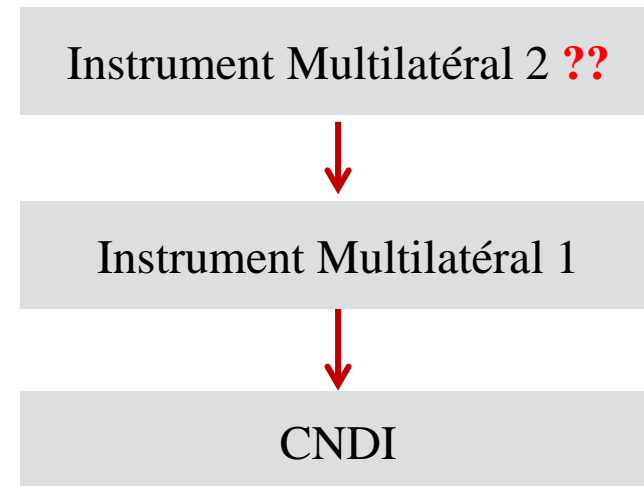
CCCTB: Consolidated Common Corporate Tax Base
(Directive UE)

Refonte de la réglementation mondiale des prix de transfert

"Programme of work - BEPS 2.0 - Pillar 1" Place prépondérante de la résolution des différends

» Axes de réforme / Propositions

- ✓ Réformer la réglementation mondiale des prix de transfert
- ✓ Modifier le texte des CNDI



- ✓ **Renforcement des mécanismes et du monitoring des procédures de résolution des différends.**

Refonte de la réglementation mondiale des prix de transfert

"Programme of work - BEPS 2.0 - Pillar 1" Place prépondérante de la résolution des différends

» Programme / Agenda

Pillar I	31 mai 2019	Draft work plan released
	Juin 2019	G20 meetings
	Juin/Juillet 2019	IF meetings
	Décembre 2019	Progress report
	Janvier 2020	<u>Political</u> agreement of framework
	Au cours de 2020	Detailed technical work
	Décembre 2020	Final report

Conclusion / "Takeaway"

wwts

- » Une gestion efficace des différends passe **essentiellement** par:
 - ✓ la préparation d'une documentation robuste (analyse fonctionnelle poussée et détaillée, attention particulière à l'asymétrie entre les différents fichiers (principal, local, CbCR) puisqu'ils sont échangés entre les juridictions concernées, attention à l'asymétrie due à l'utilisation de plusieurs langues, documentation dans des fichiers connexes qui servent à alimenter le fichier local et principal des nouvelles transactions ou des modifications de transactions existantes au fur et à mesure de leur réalisation))
 - ✓ la conclusion d'un APP de préférence bilatéral (dans la limite du possible)
 - ✓ le recours à la procédure amiable en temps opportun et la sélection de la meilleure partie à saisir selon le cas (la nature du conflit)

- » Anticiper le changement de la réglementation des prix de transfert (obligations déclaratives annoncées par la LF 2019 avec effet 2021 ne verront peut être pas le jour ou il y aura une phase transitoire de courte durée)
- ✓ **pour les groupes tunisiens avec une présence à l'étranger** (filiales, ES): monitoring particulièrement important puisque la politique des prix de transfert est élaborée au niveau du siège tunisien.

Le siège tunisien n'étant pas tenu par la loi de le faire actuellement, il serait difficile d'apprécier l'impact du changement.

Recommandation: arrêter une politique de prix de transfert dans les standards internationaux dès à présent pour pouvoir anticiper, mesurer, piloter le changement et étudier un besoin éventuel en restructuration.

- » Anticiper le changement de la réglementation des prix de transfert (obligations déclaratives annoncées par la LF 2019 avec effet 2021 ne verront peut être pas le jour ou il y aura une phase transitoire de courte durée)
- **Pour les filiales tunisiennes des multinationales**: le monitoring et l'étude d'impact se feront à l'étranger. Un suivi en local de l'impact sur le résultat, la rentabilité,...et l'étude d'un éventuel besoin en réorganisation demeure nécessaire.

- » Anticiper le changement de la réglementation des prix de transfert (obligations déclaratives annoncées par la LF 2019 avec effet 2021 ne verront peut être pas le jour **ou** il y aura une phase transitoire de courte durée)

Three-tiered approach



Keep posted, updated !



Be proactive, supportive !



Be well advised !

Merci pour votre attention !

wwts



- » **Manel Bondi, ADIT**
International Tax Affiliate of the Chartered Institute Of Taxation
CIOT UK
- » Gérante de Global Tax Services Suarl, membre de **WTS Global**
Immeuble Lac Constance - Les Berges du Lac 1
- » Executive Program in Transfer Pricing, Tax Policy Center -
University of Lausanne
- » Advanced Diploma in International Taxation – CIOT UK
Principles of international taxation
International taxation in China
Upstream oil & gas taxation
- » manel.bondi@gts-tax.com
00 216 96 386 113 – 00 216 27 297 883