

Non classifié

Organisation de Coopération et de Développement Economiques
Organisation for Economic Co-operation and Development

Français, Anglais

**DIRECTION DES AFFAIRES FINANCIERES, FISCALES ET DES ENTREPRISES
COMITE DES AFFAIRES FISCALES**

Groupe de travail No. 6 sur l'imposition des entreprises multinationales

**CONSULTATION SUR LE RAPPORT DE REFERENCE DE L'OCDE CONCERNANT
L'ATTRIBUTION DE BENEFICE AUX ETABLISSEMENTS STABLES(PARTIES I & II)**

**Etude de Cas C: Analyse fonctionnelle, prise en compte des transactions, qualifications des transactions,
attribution de ce capital à un établissement stable bancaire, fonctions partagées.**

Le présent document est soumis POUR EXAMEN le vendredi 12 avril après-midi au cours de la réunion de consultation qui se tiendra les 11 et 12 avril au siège de l'OCDE, Paris, 75016, Salle 1.

Personnes à contacter: John Neighbour, Tel: 33(0)1 45 25 96 37, email: john.neighbour@oecd.org
Caroline Silberztein, Tel: 33(0)1 45 24 14 94, email: caroline.silberztein@oecd.org

Document complet disponible sur OLIS dans son format d'origine
Complete document available on OLIS in its original format

Non classifié

Français, Anglais

ETUDE DE CAS C : ANALYSE FONCTIONNELLE, PRISE EN COMPTE DES TRANSACTIONS, QUALIFICATION DES TRANSACTIONS, ATTRIBUTION DE CAPITAL A UN ETABLISSEMENT STABLE BANCAIRE, FONCTIONS PARTAGEES

A. Points à examiner

1. Un certain nombre de commentaires publics ont abordé les notions de « transactions » et de « fonctions partagées » mises au point et utilisées dans le Rapport de référence conjointement avec l'attribution de capital à un établissement stable bancaire.
2. Certains commentaires ont abordé la question de la « prise en compte des transactions » ainsi que celle de savoir dans quelle mesure une analyse fonctionnelle pouvait être utile pour déterminer si une transaction qui a eu lieu doit être prise en compte en vue de l'attribution des bénéfices. Cette question est délicate dans le contexte de l'établissement stable du fait que dans la relation entre le siège et la succursale (ou dans les relations entre succursales) cette analyse ne peut être fondée sur des conditions contractuelles mais doit être tirée des faits et circonstances, par exemple le comportement du contribuable.
3. Dans le Rapport de référence sur l'attribution de bénéfices à un établissement stable bancaire, il est fait observer que lorsque les fonctions rattachées à un actif particulier sont « partagées » entre le siège et l'établissement stable, cet actif peut être attribué à la fois au siège et à l'établissement stable. Ce peut être le cas lorsque, par exemple, c'est le siège qui assure la gestion du risque du prêt et lorsque l'exercice de cette fonction de gestion du risque est rémunéré selon une méthode fondée sur les bénéfices. Comme l'indique le paragraphe 149 de la Partie II du Rapport de référence, la partie de l'entreprise qui exerce les fonctions de gestion du risque peut être considérée comme le copropriétaire des actifs dont elle assure la gestion du risque non seulement aux fins du partage du bénéfice de ces actifs mais aussi pour l'attribution du capital. Des doutes ont été exprimés quant à la question de savoir si une analyse fonctionnelle aboutirait à cette conséquence, ou s'il serait préférable que la transaction entre le siège et l'établissement stable en ce qui concerne la gestion du risque soit caractérisée et rémunérée séparément.
4. La question de la documentation est liée à la notion de transactions. Il a été fait observer que les indications qui figurent dans le Rapport de référence devraient être développées. Certains commentateurs soutiennent que les contribuables devraient être tenus de préparer une documentation contemporaine des transactions envisagées entre un établissement stable et une autre partie de l'entreprise. D'autres ont suggéré que les « accords » internes, dans la mesure où ils ont un fondement économique, sont la meilleure preuve des transactions effectuées au sein d'une entreprise et doivent être pris en compte en vue de l'imposition sous réserve que les parties s'en tiennent par la suite aux clauses de ces accords. D'autres commentateurs ont proposé un critère économique de fond additionnel, par exemple la question de savoir si pour un transfert de risque, la partie de l'entreprise qui reçoit le risque transféré a la capacité de gérer et de supporter réellement ce risque.

5. La meilleure illustration des points évoqués ci-dessus est constituée par l'examen du cas suivant d'une entreprise bancaire qui opère par l'intermédiaire de succursales situées dans le monde entier mais dans laquelle certaines fonctions de gestion du risque sont centralisées au siège.

B. Exemple - Cas C

Pour examen : exemple de prise en compte de transactions en matière de transfert de risque et de gestion du risque.

6. Le Groupe B est un groupe bancaire qui opère dans le monde entier et dont le siège est situé aux Pays-Bas. BNV, établie aux Pays-Bas, est la principale entité bancaire commerciale du Groupe B. BNV opère aux Etats-Unis par l'intermédiaire de sa succursale de New York. La succursale de New York (BNY) est responsable des activités bancaires du Groupe B aux Etats-Unis.

7. BNY établit ses comptes et sa déclaration fiscale sur la base de son interprétation de l'hypothèse de travail et pour l'année en question elle « prend en compte » les séries suivantes de transactions en vue de l'attribution de bénéfices.

Transaction A - La « vente » au Siège d'un portefeuille de prêts existants à des filiales situées aux États-Unis d'entreprises multinationales néerlandaises.

8. La « vente » est comptabilisée à ce qui est déclaré comme la valeur vénale du portefeuille de prêt. La « vente » fait suite à un changement de politique de la banque B, qui consiste à concentrer désormais tous les prêts à des filiales d'entreprises multinationales néerlandaises au siège.

Transaction B - Une série « d'accords de couverture de taux d'intérêt » entre BNY et le siège.

9. Ces « accords de couverture » transfèrent effectivement au siège le risque de taux d'intérêt du marché concernant les prêts enregistrés dans les comptes de la succursale. Le risque transféré est le risque après prise en compte de toutes opérations internes de couverture au sein de la succursale. Il est indiqué que ces accords de couverture permettent à BNV de gérer son risque de taux d'intérêt du marché et de tirer parti des opérations internes de couverture au sein du Groupe B. Des agents spécialisés du siège gèrent le risque résiduel du Groupe en utilisant divers instruments dérivés et en concluant des contrats de couverture avec des tiers.

Transaction C - Une série « d'accords de change » entre BNY et la succursale japonaise de la Banque B.

10. Sur la base d'une analyse fonctionnelle, des prêts importants en yen japonais à quelques sociétés américaines sont attribués à la succursale de New York. Le risque de change concernant ces prêts spécifiques est partiellement « couvert » par la conclusion « d'accords de change » avec la succursale japonaise et partiellement couvert par la conclusion de contrats de change avec des tiers établis à New York.

Transaction D - « Accord de garantie » entre BNY et le siège.

11. BNY demande à bénéficier d'une déduction au titre d'une transaction décrite comme une commission de garantie mise à sa charge par le siège. Cette commission est considérée comme ayant été versée en échange d'un accord par lequel le siège promet de combler des pertes subies sur des crédits au-delà d'un certain montant pour un portefeuille existant de prêts consentis par BNY à des sociétés très exposées aux risques que représentent les marchés émergents d'Amérique latine.

C. Questions

- a) Parmi les transactions ci-dessus, quelle sont celles qui doivent être prises en compte en vue de l'imposition et/ou dans quelles circonstances ?
- b) En ce qui concerne la transaction A, est-il utile de savoir dans quel but le portefeuille de prêts a été transféré aux Pays-Bas ? Serait-il nécessaire que le siège exerce des fonctions suivies concernant les prêts pour que le transfert soit pris en compte ?
- c) En ce qui concerne la transaction B, la réponse serait-elle la même si la fonction effective de gestion du risque était exercée par une autre composante de la banque, par exemple la succursale de Londres ?
- d) En ce qui concerne la transaction C, serait-il nécessaire que la succursale japonaise couvre le risque de change qui lui est transféré avec des tiers sur le marché de Tokyo ?
- e) En ce qui concerne la transaction D, est-il significatif que le siège n'exerce aucune fonction concernant les prêts pour lesquels il a effectivement assuré une part du risque de crédit ? La réponse serait-elle différente si le siège garantissait tout le risque de crédit de BNY en ce qui concerne ces prêts ?
- f) Considère-t-on que les indications actuellement données dans le rapport de référence sont suffisantes pour aider les contribuables et l'administration fiscale à identifier et caractériser simultanément la nature de l'accord qui existe entre le siège et les établissements stables ainsi qu'entre les différentes succursales ?
- g) Quelle serait la nature de la documentation qui devrait être demandée aux contribuables pour aider les administrations fiscales à procéder de manière appropriée à l'analyse factuelle et fonctionnelle nécessaire pour appliquer l'hypothèse de travail ?
- h) L'éclatement de l'exercice des fonctions devrait-il aboutir à un éclatement de l'attribution des actifs aux différentes parties de l'entreprise (succursales et siège) qui participent à l'exercice de ces fonctions ? Une telle approche aboutirait-elle à une attribution différente des actifs que celle qui est requise par les autorités réglementaires ?
- i) Si les transactions étaient prises en compte, quelles seraient les conséquences pour l'attribution de capital libre à la succursale de New York ?