



Impôt fédéral direct

Période fiscale 2002

Berne, le 18 décembre 2001

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct

Circulaire no 8¹

Répartition fiscale internationale des sociétés principales

1. Structures des sociétés principales

Il est apparu ces derniers temps que les groupes de sociétés internationales réunissent souvent les structures régionales dont elles disposaient jusque là en de plus grandes entités et centralisent les fonctions, les responsabilités et les risques à l'intérieur du groupe selon le genre de produits ou selon les marchés. La société faîtière d'une telle nouvelle structure est désignée comme société principale. La société principale assume pour le développement de son marché globalisé, en particulier les achats, la planification de la recherche et du développement, la planification de la production et de la distribution, la gestion du stock et la planification de la logistique, le développement d'une stratégie de marketing, les perspectives des ventes et des achats, la trésorerie et les finances ainsi que l'administration.

La production s'effectue souvent par des sociétés du groupe ou des tiers ("fabrication à façon") d'ordre et pour compte de la société principale. La rémunération de ces sociétés est déterminée sur la base du coût de production et d'une majoration de bénéfice en pour cent ("cost plus"). Parfois, certaines structures s'approvisionnent en produits finis auprès de tiers ou de sociétés du groupe.

Les marchandises sont vendues par des sociétés du groupe (sociétés de distribution). La vente s'effectue exclusivement au nom des sociétés du groupe, mais pour le compte de la société principale. La société principale est ainsi propriétaire de la marchandise en tant que producteur et/ou propre commerçant.

Les sociétés de distribution exercent pour les sociétés principales exclusivement la fonction d'agents disposant du pouvoir de conclure (commissionnaires). Dans la mesure où leurs activités se rapportent à des commissionnements, de telles sociétés constituent selon l'article 5, alinéa 5 de la convention modèle de l'OCDE des établissements stables de la société principale (société

¹ Complétée sur le plan matériel pour le chiffre 7 Abandon de la pratique au 31 décembre 2018, inséré le 15.11.2018.

mère). Ces "établissements stables de représentants" apportent une importante contribution à la valeur ajoutée de la société principale de sorte qu'une partie du bénéfice provenant de l'activité commerciale doit leur être attribuée ("profit-split").

Les commerçants agissant pour leur propre compte et qui travaillent sous contrats "stripped buy-sell" sont assimilés à des commissionnaires, dans la mesure où de tels contrats portant sur des affaires à la commission sont comparables quant à leur résultat, notamment en ce qui concerne le degré de dépendance économique du représentant ayant pouvoir de conclure et le transfert à la société principale du risque lié à l'entreprise.

La pratique consignée ci-après ne pose pas de nouvelles règles pour la répartition fiscale internationale, mais elle reprend les règles existantes appliquées par la Suisse sur le plan du droit des répartitions en matière nationale et internationale pour des états de fait observés dans l'évolution de la pratique économique. Ceci vaut aussi bien pour la qualification d'activités économiques exercées à l'étranger en tant qu'établissements stables que pour les modalités des répartitions de bénéfice entre la maison mère de Suisse et les établissements stables de l'étranger.

La qualification d'établissements stables attribuée aux représentants dépendants avec pouvoir de conclure, telle que décrite ci-après, est confirmée par la définition de l'établissement stable donnée par la convention modèle de l'OCDE, qui a été reprise dans la plupart des conventions en vue d'éviter des doubles impositions conclues avec la Suisse et aussi par le commentaire relatif à la convention modèle de l'OCDE à laquelle la Suisse a adhéré. En particulier, ces documents n'excluent pas qu'une société fille puisse être traitée comme un établissement stable de la société mère. Il découle de la nature même de la convention modèle de l'OCDE et de son commentaire que le résultat de la répartition fiscale ne doit pas conduire à des doubles impositions. Ce résultat peut être atteint dans la grande majorité des cas lorsque la pratique établie ci-après est respectée.

2. Conditions subjectives

Seule une entreprise exploitée par un contribuable résident d'un Etat contractant peut constituer dans l'autre Etat contractant un établissement stable de représentant au sens de l'article 5, alinéa 5 de la convention modèle OCDE. Une répartition fiscale internationale pour des entreprises qui disposent à l'étranger d'agents avec pouvoir de conclure ne doit être faite que lorsque l'entreprise est assujettie de manière illimitée (art. 52, al. 1 LIFD) en vertu d'un rattachement personnel (art. 50 LIFD).

De surcroît, les entreprises qui exercent leur activité à l'étranger par l'intermédiaire de sociétés filles et qui font valoir que celles-ci constituent des établissements stables au sens de l'article 5, alinéa 5 de la convention modèle de l'OCDE en tant qu'agents habilités à conclure doivent prouver, également en vertu du droit civil, l'existence d'une structure de sociétés principales (cf. ch. 1 ci-avant).

3. Objet de la répartition internationale d'impôt

Dans la répartition fiscale internationale pour les établissements stables de représentants, seule est concernée la partie du bénéfice net qui provient de l'activité commerciale.

La partie du bénéfice provenant des placements financiers et des autres activités est entièrement imputée au siège de la société principale. Cette partie du bénéfice est déterminée sur la base d'une ventilation par type d'activité.

Si l'ensemble des produits finis vendus à des tiers sont fabriqués par des sociétés du groupe ou des tiers, mais pour le compte de la société principale (fabrication à façon), dans tous les cas 70 pour cent du bénéfice net provenant de la production et du commerce valent comme bénéfice de l'activité commerciale. Les 30 pour cent restants représentent le bénéfice sur propre production de la société principale. Cette répartition forfaitaire des bénéfices est un élément fixe de la répartition fiscale internationale des sociétés principales.

Exemple d'une société principale avec propre production (fabrication à façon):

| Élément du bénéfice | Montant |
|---|----------------|
| Bénéfice net global | 2'000 |
| ./. Rendement net des placements financiers | - 400 |
| ./. Résultat net des autres activités (sans production et commerce) | - 200 |
| Bénéfice de la production et du commerce (100 %) | 1'400 |
| Bénéfice de la production (30 %) | 420 |
| Bénéfice du commerce (70 %) | 980 |
| Bénéfice de la production et du commerce | 1'400 |

Si les produits finis vendus ont été acquis de tiers ou de sociétés du groupe, il s'agit – sous réserve des revenus des placements financiers et des autres revenus – exclusivement de bénéfice commercial.

En cas de forme mixte (propre production et achat de produits finis), les résultats concernés seront présentés de manière séparée.

4. *Principes de répartition fiscale internationale des sociétés principales*

4.1 *Méthode*

Selon la pratique de l'impôt fédéral direct, la répartition fiscale internationale pour les entreprises suisses avec établissements stables à l'étranger s'effectue selon la méthode de la répartition objective (directe). Ainsi, il y a lieu de se baser sur le résultat ressortant des comptes des établissements stables. Restent réservées les corrections basées sur la comparaison entre tiers ("dealing at arm's length").

Les établissements stables de représentants ne disposent toutefois ni d'installations fixes d'affaires ni de personnel pour leur propre compte et n'établissent pas de propre comptabilité. La

répartition du bénéfice ("profit-split") s'effectue ainsi sur la base d'une analyse des fonctions (répartition du bénéfice selon l'importance des fonctions).

4.2 Calcul de la part de bénéfice afférente à l'étranger

Une analyse individuelle des fonctions des établissements stables de représentants conduit par expérience à de grandes difficultés pour les autorités de taxation et à une grande insécurité de droit. Pour la répartition du bénéfice, il y a donc lieu de fixer des quotas maximums et minimums. La partie du bénéfice provenant du commerce qui doit être imputée aux établissements stables de représentants peut être évaluée au plus à 50 pour cent. Par conséquent, la partie du bénéfice provenant du commerce et attribuée au siège est fixée au moins à 50 pour cent. Il est ainsi tenu compte de la prise en charge de l'ensemble des risques par le siège ainsi que la rémunération des droits sur des biens incorporels.

Exemple de la répartition du bénéfice d'une société principale avec activité commerciale exclusive:

| Elément du bénéfice | Total | Etranger | Suisse |
|---|--------------|------------|------------|
| Bénéfice net du commerce (50/50 %) | 900 | 450 | 450 |
| Rendement net des placements financiers | 100 | - | 100 |
| Bénéfice net imposable | 1'000 | 450 | 550 |

Exemple de la répartition du bénéfice d'une société principale avec propre production (fabrication à façon):

| Elément du bénéfice | Total | Etranger | Suisse |
|--|--------------|------------|--------------|
| Bénéfice net de la production | 420 (30 %) | - | 420 |
| Bénéfice net du commerce (50/50 %) | 980 (70 %) | 490 | 490 |
| Rendement net des placements financiers | 400 | - | 400 |
| Résultat net des autres activités ¹⁾ (sans production et commerce) | 200 | - | 200 |
| Bénéfice net imposable | 2'000 | 490 | 1'510 |

¹⁾ par ex. redevances et commissions

5. Exécution

Avant que l'autorité cantonale de taxation ne donne son accord, elle adresse à l'AFC copies des requêtes et des propositions en vue de la répartition fiscale internationale pour les sociétés principales.

L'AFC se prononce dans les 15 jours et informe les autorités fiscales cantonales concernées sur les requêtes qui ont déjà été présentées pour le même objet. Elle veille au maintien d'une pratique uniforme sur le plan de l'impôt fédéral direct en matière de répartition fiscale internationale pour les sociétés principales.

La décision sur les requêtes relatives à la répartition fiscale internationale pour les sociétés principales appartient aux autorités fiscales cantonales. Elles adressent une copie de leur décision à l'AFC, Division principale DAT, division d'inspection.

6. *Réglementation transitoire*

Par rapport à la pratique antérieure, le traitement des sociétés principales qui exercent une pure activité commerciale est moins favorable. Pour tous les cas existants de sociétés principales avec pure activité commerciale, une période transitoire s'étendra aux périodes fiscales 2002 et 2003, durant laquelle les règles de répartition admises par les autorités de taxation seront maintenues. Par contre, les nouveaux cas sont à apprécier selon la nouvelle réglementation.

Tous les cas existants sont à annoncer à l'AFC, division principale DAT, division d'inspection.

7. *Abandon de la pratique*

À partir du 1^{er} janvier 2019, la répartition fiscale internationale pour les sociétés principales ne pourra plus en principe être revendiquée, pour la première fois, par les contribuables. Les contribuables qui ont appliqué cette répartition fiscale internationale avant le 1^{er} janvier 2019 peuvent encore en bénéficier en 2019. Il en va de même pour les contribuables qui bénéficient, pour la première fois, à partir du 1^{er} janvier 2019 de cette répartition fiscale internationale fondée sur une décision fiscale anticipée (ruling), pour autant que l'autorité fiscale compétente ait contresigné le ruling avant le 15 novembre 2018.