



PAR
JÉRÔME DOGAERT
ASSOCIÉ GÉRANT,
HARMONY¹

Quels paramètres fiscaux intégrer dans le processus de décision lors de la création d'un CSP ?

La décision de créer un Centre de Services Partagés (CSP) répond en général à un triple objectif : réduire les coûts, augmenter la qualité, et améliorer le contrôle des opérations permettant d'accomplir les tâches ainsi centralisées. Et la fiscalité dans tout cela ?

L'adoption d'un modèle de gestion au moyen de CSP ne permet pas toujours de diminuer la charge d'impôts globale du groupe concerné, dès lors que sa base imposable s'accroît mécaniquement du fait de la réduction des coûts. Sur le plan fiscal, où est donc l'intérêt d'une telle transformation ?

En réalité, son initiateur doit plutôt viser à minorer son taux effectif d'imposition qu'à réaliser des économies d'impôt en termes de cash. Il s'agit également pour lui de maîtriser et donc d'anticiper tous les coûts fiscaux cachés qui peuvent apparaître lors de la mise en place du projet et pendant sa durée de vie, afin de ne pas obérer sa rentabilité et le retour sur investissement.

Dans cet esprit, les principales variables à prendre en compte sont les suivantes :

- les prix de transfert, c'est-à-dire les prix qui vont être pratiqués sur les transactions intra-groupe, inhérentes à tout modèle de CSP, et la documentation associée ;
- les frottements fiscaux pouvant intervenir lors du rapatriement des bénéfices dégagés par la filiale hébergeant le CSP ;
- le régime de TVA applicable aux différents flux générés ;
- les incitations fiscales accordées par les autorités nationales et/ou locales du pays d'implantation, comme les exonérations temporaires d'impôt sur les sociétés, la dispense de taxes locales ou encore l'octroi de subventions ;
- le cas échéant, les droits de douane et autres taxes indirectes prélevées sur les flux de marchandises ;

- le traitement des expatriés dans le pays d'implantation du CSP, en sachant qu'il s'agit de privilégier le recrutement local pour la plupart des postes à pourvoir ;
- les taxes locales, et notamment celles sur les biens immobiliers.

Dans le cadre du présent article, nous nous focaliserons sur les trois premières d'entre elles.

L'ENJEU FONDAMENTAL DU PRICING DES TRANSACTIONS INTRA-GROUPE

La vocation même d'un CSP est de rendre des services – au champ plus ou moins large en fonction des tâches qui lui sont assignées – à d'autres sociétés du même groupe. Un tel centre ne facture donc que des sociétés apparentées, c'est-à-dire sa société-mère ou d'autres entités sous contrôle commun, le plus souvent résidentes dans des pays distincts au sens fiscal du terme. Dès lors, toutes les transactions correspondantes entrent dans le champ des règles applicables en matière de prix de transfert.

En vertu de ces règles, les sommes ainsi facturées ne peuvent être déduites de la base imposable des entités bénéficiaires des prestations que si elles correspondent au prix de marché, c'est-à-dire au prix auquel ces mêmes prestations seraient facturées entre sociétés indépendantes. A l'inverse, la filiale dans laquelle se trouve le CSP peut être redressée lors d'un éventuel contrôle si l'Administration fiscale locale estime qu'elle facture ses prestations à un prix sous-évalué par rapport à leur prix de marché.

En conséquence, de tels redressements entraînent une double imposition économique : les montants

¹ Représentant de la DFCG au Comité fiscal de l'IAAFI

redressés sont *de facto* imposés à la fois dans le pays de résidence de cette filiale, et dans celui de la société liée. Il existe des procédures pour remédier à un tel inconvénient, mais elles sont souvent longues et coûteuses, et mobilisent parfois beaucoup d'énergie.

En outre, les rappels qui en découlent sont régulièrement assortis de pénalités significatives (jusqu'à 80 % en France) qui en renchérissent encore le coût. D'où l'importance d'être en mesure de justifier que le CSP a bien facturé les prestations effectuées au profit d'autres sociétés du groupe au prix du marché.

Dans la majorité des cas, un CSP est amené à effectuer des prestations de nature comptable (du *reporting conso* au traitement des factures clients et/ou fournisseurs), sociale (gestion de la paie...), fiscale (notamment la préparation et la soumission des déclarations fiscales) ou financière (suivi budgétaire des *business units*...).

La détermination des prix pratiqués

Quelle que soit la nature des services rendus, la méthode préférentielle en matière de prix de transfert consiste toujours à identifier les prix pratiqués lors de transactions comparables entre sociétés indépendantes.

A défaut, pour les prestations à faible valeur ajoutée, la méthode à retenir est le plus souvent celle dite du « *cost plus* ». Il s'agit d'appliquer une marge sur les coûts directs et indirects supportés pour rendre les services concernés, puis à répartir la somme globale correspondante entre entités bénéficiaires des prestations concernées selon une ou plusieurs clés de répartition adaptée à la nature de ces prestations.

Par exemple, la gestion de la paie est souvent rémunérée via un forfait unitaire par bulletin émis, censé refléter le prix du marché, ou à défaut, les coûts associés sont alors alloués en fonction du nombre de salariés de chaque entité bénéficiaire.

Dans certains cas néanmoins, et en particulier pour des services à plus forte valeur ajoutée, il est possible d'opter pour une autre méthode parmi celles recommandées par l'OCDE. Par exemple, un centre jouant le rôle d'une centrale d'achats sera en général rémunéré en appliquant un pourcentage sur les volumes d'achats.

Être capable d'expliquer la méthode de détermination des prix pratiqués ne suffit toutefois pas toujours à éviter tout tracés. En effet, encore s'agit-il de disposer de la documentation y afférente en temps voulu, sous la forme requise et avec le contenu adéquat, sous peine de sanctions parfois significatives.

Ainsi, la loi dite « *Macron 2* » récemment adoptée en France abaisse-t-elle sensiblement le seuil de chiffre d'affaires ou de total de bilan au-delà duquel les entreprises françaises doivent respecter des normes spécifiques et contraignantes en la matière : il passe de 400 M€, voire 750 M€ pour le reporting pays par pays, à 50 M€. Ces dispositions touchent donc désormais de nombreuses PME implantées à l'international.



Ignorer les paramètres fiscaux peut entraîner des surcoûts significatifs

Le transfert des incorporels

Dernier élément, moins connu, à prendre en compte en matière de prix de transfert : les modalités de transfert d'éventuels incorporels (logiciels, savoir-faire...) à l'occasion de la création d'un CSP.

Si une ou plusieurs filiales du groupe – voire la société-mère elle-même – transfère *de facto* au CSP des incorporels de valeur afin que ce dernier puisse remplir toutes les tâches qui lui sont dévolues, l'Administration fiscale des pays où résident ces entités considère désormais fréquemment que de tels événements doivent donner lieu à constatation de plus-values imposables, généralement au taux de droit commun, entre les mains de la société d'origine.

En France, selon la nature des services concernés, elle peut même aller jusqu'à exiger des droits d'enregistrement sur ce qu'elle assimile à un transfert de fonds de commerce.

En pratique, il convient donc d'être en mesure de bien analyser la nature et la valeur des éléments à transférer au profit du CSP à créer, afin d'évaluer a priori le coût fiscal potentiel des modalités initialement retenues, et de les ajuster, si besoin est, pour minimiser les coûts fiscaux qui en découlent.

Les prix de transfert et leur documentation constituent donc une zone à risque lorsque l'on décide de créer un CSP, ou plutôt dès que ce dernier commence à facturer des prestations aux autres sociétés du groupe situés dans d'autres pays. En conséquence, il s'agit d'y porter une attention particulière lors du processus de décision y afférent, et d'avoir une documentation à jour, qui doit être actualisée au minimum tous les trois ans, pour justifier des tarifs pratiqués.

LE RAPATRIEMENT DES BÉNÉFICES PEUT S'ACCOMPAGNER DE FROTTEMENTS FISCAUX NON NÉGLIGEABLES

Un CSP est censé dégager des bénéfices, sauf circonstances exceptionnelles justifiant, à titre temporaire, de réaliser des pertes. Ces profits peuvent être conservés en réserves au sein de la structure, réinvestis pour développer ses activités, ou distribués sous forme de dividendes. Dans ce dernier cas, le bénéficiaire en est la société-mère, en général résidente dans un autre pays.

Une retenue à la source sur les dividendes versés

En premier lieu, une telle situation donne souvent lieu à prélèvement, par l'État de résidence de la filiale dans laquelle le centre est localisé, d'une retenue à la



Les Centres de Services Partagés se transforment à leur tour !

source sur les dividendes versés, qui peut aller jusqu'à 30 % en droit interne. Ce taux est en général réduit par la convention fiscale bilatérale applicable entre cet Etat et celui de résidence de la société-mère bénéficiaire effective de la distribution. Mais encore faut-il s'assurer qu'une telle convention existe bien, et qu'elle accorde un taux très faible (maximum 5 %) votre supprime purement et simplement toute retenue.

Eviter une double imposition

En second lieu, il s'agit également de vérifier que les dividendes versés par cette filiale ne seront pas imposés au niveau de la société-mère, afin d'éviter une nouvelle double imposition économique potentielle. Cet écueil est normalement évité grâce à l'application du régime mère-fille, ou équivalent, en vertu duquel les dividendes reçus sont exonérés d'impôt. En France néanmoins, cette exonération n'est pas tout à fait complète, puisqu'une quote-part de frais et charges de 5 %, limitée à 1 % pour les filiales résidentes d'Etats membres de l'Union Européenne respectant certaines conditions, de leur montant brut est à réintégrer. En pratique, cela signifie donc que les dividendes ainsi reçus sont imposés respectivement au taux réel de 1,66 % ou de 0,33 %.

Le rapatriement des bénéfices de la filiale hébergeant le CSP peut donc générer des frottements fiscaux, mais ceux-ci restent normalement de faible ampleur dès lors que les paramètres sous-jacents (notamment le taux de retenue à la source) sont intégrés dans le modèle de décision.

LE RÉGIME DE TVA INDUIT DOIT RESTER NEUTRE S'IL EST CORRECTEMENT GÉRÉ ET DONC ANTICIPÉ

La TVA et les autres taxes indirectes assimilées n'ont pas d'impact sur le résultat comptable et fiscal de l'entreprise, mais elle peut générer des décalages de trésorerie importants, voire des coûts définitifs si le CSP et/ou les entités apparentées bénéficiaires de ses services sont amenés à supporter de la TVA non déduc-

tible ou à payer des amendes. D'où la nécessité d'étudier de façon approfondie le régime de TVA qui sera applicable aux transactions à intervenir entre le CSP et les sociétés contreparties.

En particulier, le piège classique est celui de l'absence d'autoliquidation de la TVA locale par le preneur assujéti. Par exemple, lorsqu'un CSP établi en Pologne facture des prestations à une société résidente en France, il émet en général sa facture en exonération de TVA polonaise, mais la société française bénéficiaire doit déclarer la TVA française y afférente à la fois en tant que TVA collectée et déductible. Pour les deux parties prenantes, une telle transaction doit donc rester neutre, que ce soit en résultat ou en trésorerie. Mais si la filiale française « oublie » d'autoliquidier la TVA, une pénalité de 5 % des sommes non déclarées lui est appliquée par l'Administration lors d'un éventuel contrôle.

C'est pourquoi il importe d'avoir en tête les principaux flux de facturation du CSP, une fois qu'il sera activé, et de connaître le traitement à réserver à chacun d'eux en matière de TVA. Il s'agit non seulement de maîtriser les risques en découlant, mais aussi de prévoir la configuration adéquate des systèmes d'information qui vont gérer ce type de flux.

LA NÉCESSAIRE ANTICIPATION DES PARAMÈTRES FISCAUX

Même si la fiscalité n'est pas au cœur de la décision amenant un groupe à créer un ou plusieurs CSP, elle n'en reste pas moins une variable qui peut entraîner des surcoûts significatifs après sa mise en route si les principaux paramètres fiscaux ne sont pas pris en compte dès le départ. Une telle anticipation est d'autant plus nécessaire qu'elle permet en général de bénéficier de subventions et autres allègements fiscaux (voire sociaux comme des exonérations de charges) accordés par les autorités du pays, de la région et/ou de la ville d'implantation, à condition que cela soit négocié avant même la création du CSP. ●

DEVENIR
ADHÉRENT



ASSOCIATION NATIONALE
DES DIRECTEURS FINANCIERS
ET DE CONTRÔLE DE GESTION

Rejoignez
le 1^{er} réseau
des dirigeants
Finance-Gestion

www.dfccg.fr

