

Document de consultation publique

Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1

9 octobre 2019 – 12 novembre 2019



Document de consultation publique

**Proposition du Secrétariat d'une
« Approche unifiée » au titre du Pilier 1**

Table des matières

1. Introduction	3
2. Une « Approche unifiée » - la proposition du Secrétariat.....	4
3. Illustration.....	13
Appendice – Proposition détaillée de répartition des bénéfices.....	15
Questions pour commentaires publics.....	19

Contexte

Le Programme de travail adopté par le Cadre inclusif sur le BEPS réuni les 28 et 29 mai 2019 et approuvé par les ministres des Finances et dirigeants des pays du G20 au cours de leurs réunions respectives au Japon en juin 2019 prévoit l'élaboration de deux piliers, sans préjuger de leur approbation ultérieure, et la nécessité de parvenir à une solution faisant consensus d'ici fin 2020. Concernant le Pilier 1, le Programme de travail attribue à différents organes la responsabilité de mener des travaux en vue d'analyser les trois propositions formulées à ce jour, mais reconnaît que pour pouvoir aboutir à une solution en 2020, les contours d'une approche unifiée devront faire l'objet d'un consensus d'ici janvier 2020. Cette architecture devra réduire le nombre d'options disponibles et aplanir les divergences qui subsistent dans l'optique de faciliter l'obtention d'un consensus sur une approche unifiée au titre du Pilier 1 en 2020.

Conformément à cet objectif et pour accélérer les progrès vers l'élaboration d'une solution faisant consensus aux problématiques se rattachant au Pilier 1, le Secrétariat a préparé une proposition d'« Approche unifiée ». Cette proposition s'appuie sur les nombreux points communs mis en évidence dans le Programme de travail, tient compte des points de vue exprimés au cours de la consultation publique de mars à Paris, et tente de rapprocher les différentes positions des membres du Cadre inclusif. Cette proposition a été examinée par le Groupe de réflexion sur l'économie numérique (GREN) réuni le 1^{er} octobre 2019 et est maintenant diffusée auprès du public pour commentaires.

Consultation publique

La réunion de consultation publique sur la proposition d'« Approche unifiée » pour traiter des questions liées au Pilier 1 sera organisée les 21 et 22 novembre 2019 au Centre de conférences de l'OCDE à Paris, France. L'objectif est d'offrir aux parties prenantes externes la possibilité de contribuer aux travaux en cours. Une autre réunion de consultation publique distincte sur les questions relatives au Pilier 2 se tiendra en décembre 2019 et le document de consultation publique correspondant sera publié au début de novembre 2019.

Ce document de consultation décrit, dans ses grands traits, l'« Approche unifiée » du Pilier 1 proposée par le Secrétariat, et sollicite les commentaires du public sur un certain nombre de questions de politique fiscale et de questions techniques. Les commentaires formulés aideront les membres du Cadre inclusif à élaborer une solution qui sera incorporée au rapport final présenté au G20 en 2020.

Les parties intéressées sont invitées à soumettre leurs commentaires d'ici **mardi 12 novembre 2019, midi heure de Paris** au plus tard, par courrier électronique adressé à TFDE@occd.org au format Word (afin de faciliter leur distribution aux représentants des gouvernements). Ils doivent être transmis à la Division des politiques fiscales et des statistiques, Centre de politique et d'administration fiscales.

Veillez noter que tous les commentaires reçus sur ce document de consultation public seront publiés. Les commentaires soumis pour le compte de « groupements collectifs » ou « coalitions », ou par toute autre personne qui transmet des commentaires pour le compte d'une autre personne ou d'un groupe de personnes, doivent identifier toutes les entreprises ou personnes faisant partie d'un tel groupement, ou les personnes pour le compte desquelles ils sont soumis. Les intervenants et autres participants à la réunion de consultation publique seront choisis parmi les personnes ayant adressé en temps voulu des commentaires écrits sur ce projet. Les informations sur la réunion de consultation publique sont disponibles sur le [site Internet de l'OCDE](http://www.oecd.org).

Les propositions contenues dans ce document de consultation ont été préparées par le Secrétariat et ne reflètent pas une position de consensus du Cadre inclusif, du Comité des affaires fiscales (CAF) ou de leurs organes subsidiaires.

1. Introduction

1. Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie ont été définis comme l'un des axes principaux du Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, ce qui a donné lieu à l'élaboration du Rapport sur l'Action 1 du projet BEPS en 2015¹. Les débats politiques autour de ces enjeux restent au cœur des priorités internationales.

2. Conformément au mandat qui lui a été confiée par les ministres des Finances des pays du G20 en mars 2017, le Cadre inclusif, par l'entremise de son Groupe de réflexion sur l'économie numérique (le « GREN »), a présenté, en mars 2018, un rapport intermédiaire intitulé *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018* (le « Rapport intérimaire »)².

3. Au vu de l'ambitieux calendrier fixé par le G20 et de l'importance de cette question, le GREN a intensifié ses travaux après la publication du Rapport intérimaire. Un certain nombre de propositions, fondées sur l'analyse figurant dans le Rapport sur l'Action 1 ainsi que sur le Rapport intérimaire, et façonnées par les débats tenus lors des réunions de juillet 2018 et de décembre 2018, ont été formulées par les délégués du GREN, sans préjuger de leur approbation ultérieure. Ces propositions, de même que les récentes discussions et observations émanant des membres du Cadre inclusif OCDE/G20, ont jeté les bases qui permettront au Cadre inclusif de s'entendre sur la marche à suivre en vue de parvenir à une solution faisant consensus en 2020.

4. En janvier 2019, le Cadre inclusif a diffusé une brève Note politique, qui rassemble les différentes propositions envisagées au titre des deux piliers³. Le Pilier 1, sur lequel porte la présente note, met l'accent sur la répartition des droits d'imposition et vise à entreprendre un examen cohérent et concomitant des règles relatives à la répartition des bénéficiaires et au lien. Le Pilier 1 comprend les propositions de la « participation de l'utilisateur », des « biens incorporels de commercialisation » et de la « présence économique significative ». La Note politique précise que ces propositions pourraient aboutir à des solutions dépassant le principe de pleine concurrence. Le Pilier 2 concerne les problématiques de BEPS qui subsistent à ce jour.

5. Dans le cadre de la poursuite des travaux, un document de consultation publique a été publié le 13 février 2019 afin de solliciter les commentaires de parties prenantes extérieures⁴.

¹ OCDE (2015), *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, Action 1 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris.

² OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Rapport intérimaire 2018*, Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris.

³ *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique*, telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019, OCDE 2019, accessible sur www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/note-politique-cadre-inclusif-BEPS-defis-fiscaux-soulevés-par-numerisation-economie.pdf

⁴ Document de consultation publique, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 13 février– 6 mars 2019.

6. Le 28 mai 2019, le Cadre inclusif sur le BEPS a adopté un Programme de travail visant à élaborer une solution faisant consensus face aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie⁵. Celui-ci a été ensuite approuvé par les ministres des Finances des pays du G20 lors du sommet de Fukuoka qui s'est tenu les 8 et 9 juin 2019, ainsi que par les chefs d'État et de gouvernement des pays du G20 réunis à Osaka les 28 et 29 juin 2019. L'élaboration de ce Programme de travail constitue une étape déterminante dans la recherche et l'obtention d'une solution fondée sur un consensus d'ici à la fin 2020, conformément à la demande du G20.

7. Le Programme de travail met en lumière les caractéristiques communes des trois propositions présentées au GREN en vue de faciliter le consensus sur une solution au titre du Pilier 1. Il identifie également diverses questions techniques à traiter, et en répartit la responsabilité entre plusieurs groupes de travail. Néanmoins, le Programme de travail souligne la nécessité de s'entendre d'ici à janvier 2020 sur les contours de l'architecture d'une approche unifiée compte tenu de l'objectif de parvenir à une solution fondée sur un consensus d'ici la fin 2020. Il reconnaît également que si l'on ne comble pas les écarts entre les trois propositions, il ne sera pas possible de proposer une telle solution, ce qui pourrait encourager un plus grand nombre de juridictions à adopter des mesures fiscales unilatérales non coordonnées, y compris en taxant le chiffre d'affaires brut. Une telle situation aurait pour effet de compromettre la pertinence et la pérennité du cadre fiscal international, et aurait des effets préjudiciables à l'investissement et à la croissance à l'échelle mondiale.

8. Comme le Programme de travail l'indique, les enjeux sont de la plus haute importance: la répartition des droits d'imposition entre les juridictions; certaines caractéristiques fondamentales du système fiscal international, comme les questions de la notion traditionnelle d'établissement stable et de l'applicabilité du principe de pleine concurrence; l'avenir de la coopération fiscale multilatérale; la prévention des mesures unilatérales agressives; ainsi que la forte pression politique pour taxer les entreprises multinationales à forte composante numérique.

9. Ces derniers mois, au vu de l'importance des enjeux et de la nécessité de se donner une direction claire, le Secrétariat a engagé de vastes consultations afin d'élaborer une « Approche unifiée » qui est résumée dans ce document. Ce document vise également à illustrer son application par un exemple.

2. Une « Approche unifiée » - la proposition du Secrétariat

10. Les trois alternatives, telles qu'exposées dans le Programme de travail au titre du Pilier 1, ont en commun un certain nombre de caractéristiques :

- même si le traitement de la question de la numérisation de l'économie varie selon les propositions, toutes prévoient de réattribuer des droits d'imposition en faveur de la juridiction de l'utilisateur/du marché, dans la mesure où les entreprises à forte composante numérique sont capables d'exercer leurs activités à distance et/ou elles sont très rentables ;

⁵ OCDE (2019), [*Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*](#), Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, OCDE, Paris.

- toutes les propositions envisagent une nouvelle règle du lien sans exigence de présence physique dans la juridiction de l'utilisateur/du marché ;
- elles s'écartent toutes du principe de pleine concurrence et dérogent au principe de l'entité distincte ; et
- elles visent toutes la simplicité, la stabilisation du système fiscal et le renforcement de la sécurité juridique en matière fiscale dans la mise en oeuvre.

11. Des divergences existent néanmoins entre les propositions. Comme indiqué, l'accent mis sur les entreprises du numérique est variable : la proposition fondée sur la participation de l'utilisateur y fait spécifiquement référence, tandis que la proposition centrée sur les actifs incorporels de commercialisation est plus générale et ne réfère pas explicitement à ces entreprises.

12. La nature de la réattribution des droits d'imposition varie également selon les propositions : les propositions fondées sur les actifs incorporels de commercialisation et la participation de l'utilisateur réattribuent une fraction des bénéfices non standards (dits aussi « non-routinier » ou « résiduel ») à la juridiction de l'utilisateur/du marché, tandis que celle axée sur la présence économique significative prend comme point de départ l'ensemble des bénéfices (standards et non standards).

13. Le Secrétariat s'est attaché à élaborer une nouvelle approche possible à partir des points communs entre ces trois propositions, en tenant compte des objectifs ultimes de chacune d'entre elles, des points de vue exprimés lors des consultations, et de la nécessité de proposer une solution aussi simple que possible.

2.1. Résumé de la proposition

14. Il est donc essentiel de concevoir une solution qui obtient l'adhésion de l'ensemble des membres du Cadre inclusif. La proposition du Secrétariat pour une « Approche unifiée » a été élaborée dans cette optique.

15. La proposition du Secrétariat est résumée ici de façon assez générale, étant entendu que certains aspects doivent faire l'objet de travaux supplémentaires. Un certain nombre de questions relatives à la mise en oeuvre et à l'administration des mesures retenues doivent également être traitées. Néanmoins, les travaux techniques menés par le Secrétariat et les consultations avec les membres indiquent que cette proposition représente une option viable. Elle se fonde sur les trois alternatives au titre du Pilier 1 ainsi que sur le processus de consultation publique qui a suivi, et vise à définir les principales caractéristiques d'une solution, qui comprendrait les éléments suivants :

- **Champ d'application.** L'approche couvre les modèles d'affaires à forte composante numérique, mais irait au-delà, en étant centrée de façon générale sur les entreprises en relation étroite avec les consommateurs, des travaux supplémentaires étant à prévoir concernant la portée et les exclusions. Les industries extractives ne seraient *a priori* pas couvertes.
- **Nouvelle règle du lien.** Pour les entreprises entrant dans le champ d'application, elle crée une nouvelle règle du lien, sans condition de présence physique, mais reposant largement sur les ventes. Ce nouveau lien pourrait être assorti de seuils, y compris de seuils de chiffre d'affaires par pays, calibrés de telle sorte à permettre aux juridictions caractérisées par des économies plus modestes de bénéficier également de cette nouvelle approche. Cette nouvelle règle de lien serait conçue comme une nouvelle disposition conventionnelle autonome.
- **Nouvelle règle de répartition des bénéfices qui va au-delà du principe de pleine concurrence.** Elle crée une nouvelle règle de répartition des bénéfices applicable aux contribuables entrant dans le champ d'application, qu'ils aient une présence dans le pays considéré via l'exercice d'une activité de commercialisation ou de distribution (établissement stable ou filiale distincte) ou qu'ils réalisent leurs ventes par l'intermédiaire de distributeurs indépendants. Dans le même temps, l'application des règles actuelles de détermination des prix de transfert reposant sur le principe de pleine concurrence est maintenue en grande partie sous cette approche, mais ces règles sont complétées par des solutions fondées sur des formules applicables aux situations les plus controversées du présent système.
- **Renforcement de la sécurité juridique en matière fiscale mise en oeuvre via un mécanisme à trois niveaux.** Cette approche renforce la sécurité juridique en matière fiscale pour les contribuables comme pour les administrations fiscales et consiste en un mécanisme de répartition des bénéfices à trois niveaux, de la manière suivante :
 - montant A – attribution à la juridiction du marché d'une fraction du bénéfice résiduel présumé⁶ qui est calculée selon une approche fondée sur une formule, c'est-à-dire le nouveau droit d'imposition;
 - montant B – rémunération fixe des fonctions de commercialisation et de distribution de référence exercées dans la juridiction du marché ; et

⁶ Le bénéfice résiduel présumé utilisé pour le montant A serait l'aboutissement de principes de simplification adoptés sur une base consensuelle. Cela signifie qu'il se contenterait de se rapprocher, sans le quantifier précisément, du montant du bénéfice résiduel d'un groupe d'EMN (voir les paragraphes 30 et 35 ci-dessous).

- montant C – procédures efficaces et juridiquement contraignantes de prévention et de règlement des différends liées à tous les éléments de la proposition, y compris l’attribution de tout bénéfice supplémentaire dès lors que les fonctions exercées dans la juridiction vont au-delà des activités de référence rémunérées au titre du montant B.

16. À l’ère du numérique, les droits d’imposition ne peuvent plus être attribués uniquement en référence à des critères de présence physique. Les règles actuellement en vigueur remontent aux années 1920 et ne sont plus suffisantes pour garantir une répartition équitable des droits d’imposition dans une économie de plus en plus mondialisée. Il est également vrai qu’un certain nombre des propositions déjà formulées pour prendre en compte les entreprises à forte composante numérique laissent encore de côté des pans entiers de l’économie numérique (comme les services numériques et certaines entreprises du secteur des hautes technologies). La proposition du Secrétariat a été conçue pour répondre à cette problématique en créant un nouveau droit d’imposition. Par conséquent, et conformément à l’ensemble des propositions qui ont été faites, la proposition du Secrétariat comprend une nouvelle règle du lien. D’où la nécessité de réviser également les règles de répartition des bénéfices dans la mesure où les règles traditionnelles se traduiraient aujourd’hui, pour tout nouveau lien qui ne serait pas établi sur la base de critères de présence physique, par l’attribution d’un bénéfice nul, rendant inutile la révision des critères de lien et affaiblissant l’objectif stratégique de la proposition. Cela implique aussi de modifier les règles du lien et de répartition des bénéfices non seulement lorsque les contribuables n’ont pas de présence physique, mais également lorsqu’ils en ont une. Ces derniers pourraient autrement simplement contourner les nouvelles règles en ayant recours à d’autres formes de présence physique (succursale locale ou entité liée), ce qui rendrait le nouveau droit d’imposition optionnelle pour les contribuables et laisserait le champ libre à la planification fiscale.

17. La proposition du Secrétariat a été conçue pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie et attribuer de nouveaux droits d’imposition aux pays dans lesquels se situent les utilisateurs des modèles d’affaires à forte composante numérique. Cette approche reconnaît, néanmoins, que les enjeux concernant les prix de transfert et la répartition des bénéfices dépassent ce simple cadre. Elle admet que l’application des règles actuelles de détermination des prix de transfert, même dans un environnement post-BEPS, se heurte à des difficultés. Quoique les membres du Cadre inclusif semblent s’accorder à penser que le prix des transactions de routine peut normalement être déterminé conformément au principe de pleine concurrence, on s’interroge de plus en plus sur la fiabilité des résultats obtenus en application de ce principe dans certains cas de figure (comme dans les cas où des bénéfices non standards sont tirés d’actifs incorporels). De plus, il semble y avoir un accord sur le fait que le principe de pleine concurrence devient une source croissante de complexité et qu’une simplification serait souhaitable afin de contenir les coûts d’administration et de conformité associés à son application. Par conséquent l’élaboration d’une solution administrable est essentielle, en particulier pour les pays émergents et en développement. En outre, un mécanisme plus simple réduirait les risques de différends, qui compromettent actuellement la cohésion du système fiscal international.

18. Dans ce contexte, l'« Approche unifiée » proposée maintiendrait les règles actuelles de détermination des prix de transfert reposant sur le principe de pleine concurrence dans les cas où il est largement admis qu'elles remplissent efficacement leur fonction, mais elles seraient complétées par des solutions fondées sur l'application de formules dans les situations devenues plus controversées – notamment en raison de la numérisation de l'économie. Les sections suivantes décrivent plus en détail les éléments clés de l'« Approche unifiée », y compris un certain nombre de questions importantes en suspens.

2.2. Champ d'application

19. L'attribution d'un nouveau droit d'imposition aux juridictions du marché *via* l'application de nouvelles règles du lien et de répartition des bénéfices reviendrait à reconnaître que dans l'économie mondialisée et de plus en plus numérisée d'aujourd'hui, un certain nombre d'entreprises peuvent se projeter dans le quotidien des consommateurs (et des utilisateurs)⁷, interagir avec eux et créer une valeur significative pour l'entreprise sans présence physique traditionnelle sur le marché. Ces caractéristiques peuvent être considérées comme pertinentes pour toute entreprise, mais elles le sont surtout pour les entreprises centrées sur le numérique qui interagissent à distance avec les utilisateurs, lesquels peuvent être ou ne pas être leurs principaux clients, et d'autres entreprises en relation étroite avec les consommateurs pour lesquelles l'engagement et l'interaction avec les clients, la collecte et l'exploitation des données et les activités de commercialisation et de promotion de la marque sont importants, et peuvent être plus aisément effectués à distance. Cela inclut les entreprises à forte composante numérique, qui communiquent à distance avec les utilisateurs, lesquels peuvent être ou ne pas être leurs principaux clients, ainsi que d'autres entreprises qui commercialisent leurs produits auprès des consommateurs et qui peuvent utiliser les technologies numériques pour développer une base de consommateurs.

20. Cette analyse soutient l'idée selon laquelle l'« Approche unifiée » proposée devrait être axée sur les grandes entreprises en relation étroite avec les consommateurs, au sens large, par exemple les entreprises qui génèrent des revenus en fournissant des produits de consommation ou en fournissant des services numériques qui comportent un élément de relation étroite avec les consommateurs. Elle suppose également qu'il faudrait prévoir des exclusions pour certains secteurs (comme par exemple les industries extractives et le secteur des matières premières). De plus amples débats devront être organisés afin de définir et de préciser ce champ d'application, y compris définir le concept d'entreprise en relation étroite avec les consommateurs et préciser comment les concepts de produits de consommation ou de vente aux consommateurs traiteraient de la fourniture de biens et de services par des intermédiaires, de la fourniture de composants et de l'utilisation d'accords de franchise. D'autres discussions devraient également avoir lieu pour déterminer si d'autres secteurs (par exemple, les services financiers) devraient être exclus, en tenant compte de la logique qui sous-tend la politique fiscale ainsi que d'autres considérations pratiques. Il faudra également réfléchir à des limitations fondées sur la taille, comme par exemple le seuil de chiffre d'affaires de 750 millions EUR utilisé pour la déclaration pays par pays.

⁷ Le terme "consommateur" désigne généralement les personnes qui acquièrent ou utilisent des biens ou des services à des fins personnelles (c'est-à-dire en dehors du cadre d'une activité professionnelle ou commerciale), tandis que le terme "client" comprend généralement tous les destinataires d'un bien ou d'un service (y compris les entreprises clientes qui ne sont pas des utilisateurs finaux).

2.3. Une nouvelle règle du lien pour les contribuables couverts

21. À l'heure actuelle, dans une juridiction une entreprise non résidente n'est imposable sur ses bénéfices commerciaux que si elle y possède un établissement stable. Ce qui suppose l'existence d'une présence physique sous une forme ou sous une autre. La numérisation de l'économie rend plus tendue l'application de cette règle dans la mesure où il est de plus en plus facile pour les entreprises de traiter avec des clients dans un pays dans lequel elles ne sont pas présentes physiquement. Ceci est particulièrement vrai pour ce qui est des ventes à distance opérées par les entreprises à forte composante numérique, dont les activités ont amené à s'interroger sur la pertinence des règles fondées sur la présence physique actuellement en vigueur – notamment dans l'esprit du public et des responsables politiques.

22. Dans l'économie de plus en plus numérisée d'aujourd'hui, et peut-être même au-delà des modèles d'affaires actuels, il est probable que les grandes entreprises exerceront de plus en plus d'activités en relation étroite avec les consommateurs et/ou utilisateurs à distance, sans aucune présence physique ou avec une présence physique minimale dans le marché. La nouvelle règle du lien, qui s'appliquerait dès lors qu'une entreprise participe de façon significative et soutenue dans l'économie d'une juridiction du marché, par exemple par l'interaction et l'engagement des consommateurs, quel que soit le niveau de présence physique de l'entreprise dans cette juridiction, permettrait de résoudre ce problème. Le moyen le plus simple pour appliquer cette règle serait de définir un seuil de chiffre d'affaires pour le marché considéré (dont le montant pourrait être modulé en fonction de la taille du marché) comme principal indicateur d'une participation soutenue et significative dans cette juridiction. Ce seuil prendrait également en compte certaines activités, comme les services de publicité en ligne, qui ciblent des utilisateurs non payants situés en un lieu différent de celui où le revenu correspondant est comptabilisé. Ce nouveau lien serait créé au moyen d'une règle autonome, qui viendrait s'ajouter à celle applicable aux établissements stables, afin de limiter les répercussions involontaires sur d'autres règles existantes.

23. L'objectif est non seulement que ce seuil de chiffre d'affaires déclenche un lien pour les modèles d'affaires impliquant des activités de ventes à distance auprès de consommateurs, mais s'applique également aux groupes qui vendent leurs produits et services sur un marché par l'intermédiaire d'un distributeur (qu'il s'agisse d'une entité locale liée ou indépendante). Cet aspect est important pour garantir une neutralité de traitement entre les différents modèles d'affaires et saisir toutes les formes de participation à distance dans l'économie d'une juridiction de marché.

2.4. Règles nouvelles et révisées de répartition des bénéfices

24. Dès lors qu'il a été établi qu'un pays était en droit d'imposer les bénéfices d'une entreprise non résidente, la question suivante consiste à déterminer le montant des bénéfices à attribuer à cette juridiction. Cette question est actuellement traitée à l'article 7 (Bénéfices des entreprises) des Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies.

25. Les pays ont le droit d'imposer les bénéfices tirés par des entreprises résidentes de transactions conclues avec leurs filiales, conformément à l'article 9 (Entreprises associées).

26. Quoique les articles 7 et 9 soient présents dans la quasi-totalité des conventions fiscales, c'est pour l'article 7 que l'on constate le plus de variations. Mais il est surtout important de noter qu'une grande majorité des différends fiscaux concernant des grands groupes d'entreprises multinationales portent sur l'interprétation et l'application pratique de ces articles, en particulier pour ce qui est des activités de commercialisation et de distribution.

27. Comme mentionné, dans la mesure où le nouveau droit d'imposition pourrait aboutir à l'établissement d'un lien même en l'absence de présence physique, il serait impossible d'utiliser les règles existantes pour attribuer des bénéfices au titre de ce nouveau lien dans les cas où le groupe d'entreprises multinationales considéré n'exerce aucune fonction, n'utilise aucun actif et n'assume aucun risque dans les juridictions du marché. D'où la nécessité de définir également de nouvelles règles de répartition des bénéfices pour le montant A.

28. Comme souligné dans la Note politique publiée par le Cadre inclusif en janvier 2019, les nouvelles règles de répartition des bénéfices iraient au-delà de deux principes généralement considérés comme fondamentaux dans les règles actuelles, à savoir le principe de pleine concurrence et la détermination des droits d'imposition fondée sur la présence physique. Dans le même temps, si le principe de pleine concurrence a donné lieu à des critiques, il est admis que les règles actuelles fonctionnent assez bien pour la plupart des transactions de routine. Par conséquent, les nouvelles règles permettraient d'imposer à un niveau approprié des activités commerciales dans les juridictions du marché, sans remettre en cause l'application des règles actuelles de détermination des prix de transfert dans les cas où celles-ci fonctionnent relativement bien dans les juridictions de marché.

29. Les nouvelles règles, conjointement avec les règles actuelles de détermination des prix de transfert, devront attribuer aux juridictions du marché la fraction convenue de bénéfices et le faire de façon simple, en évitant la double imposition et en renforçant sensiblement la sécurité juridique en matière fiscale par rapport à la situation présente. Il est également important que les nouvelles règles soient conciliées avec les règles existantes. En d'autres termes, les nouvelles règles ne devraient pas créer de distorsions et devraient être efficacement applicables tant aux bénéfices qu'aux pertes.

30. Dans ce contexte, le système à trois niveaux suivants est proposé dans le cadre de l'« Approche unifiée » :

Montant A – Un nouveau droit d'imposition pour les juridictions du marché sur une fraction du bénéfice résiduel présumé du groupe d'entreprises multinationales entrant dans le champ d'application. Ce montant pourrait éventuellement être calculé par branche d'activité ou ligne de produit. Ce bénéfice résiduel présumé correspondrait *grosso modo* au bénéfice disponible après attribution de ce qui serait considéré et présumé comme un bénéfice routinier ou standard revenant aux pays dans lesquels sont exercées les activités routinières donnant lieu à ce rendement. Il serait calculé en suivant des règles simplifiées et supposerait de déterminer le niveau de bénéfice qui doit être considéré comme standard ou routinier pour ces activités, ainsi que la fraction du bénéfice résiduel présumé devant être attribuée aux marchés où le nouveau critère du lien est rempli, laquelle fraction serait ensuite répartie entre différents marchés selon une clef de répartition fondée sur les ventes. Il reste à déterminer les pourcentages à appliquer, lesquels feraient partie intégrante de l'accord fondé sur un consensus conclu entre les membres du Cadre inclusif.

Montant B – Les activités exercées dans les juridictions du marché, et en particulier les fonctions de distribution, seraient toujours imposables selon les règles actuellement en vigueur (par exemple, les règles de détermination des prix de transfert selon le principe de pleine concurrence et l'attribution des bénéfices aux établissements stables en vertu de l'article 7). Néanmoins, étant donné le grand nombre de différends liés à de telles fonctions, il faudrait envisager la possibilité d'utiliser des rémunérations fixes, reflétant une activité de référence supposée. La détermination de rendements fixes appropriés et négociés pourrait offrir un gage de certitude aux contribuables comme aux administrations fiscales et diminuerait le mécontentement associé aux règles actuelles en matière de prix de transfert.

Montant C – Tout différend entre la juridiction du marché et le contribuable au sujet d'un élément de la proposition devra être soumis à des mécanismes juridiquement contraignants et efficaces de prévention et de règlement des différends. Il s'agirait notamment des cas où les fonctions exercées dans une juridiction du marché sont plus importantes que celles qui ont été prises en compte en se fondant sur l'activité de référence supposée de l'entité locale (à laquelle s'applique le rendement fixe au titre du montant B), et ladite juridiction cherche à imposer un bénéfice supplémentaire généré par ces fonctions additionnelles conformément aux règles existantes en matière de prix de transfert.

31. L'approche proposée aux fins de la répartition des bénéfices est examinée plus en détail à l'annexe du présent document.

2.5. Principales questions en suspens

32. Un certain nombre des aspects nécessitant des travaux plus approfondis sont déjà couverts par le Programme de travail. Il s'agit entre autres du recours éventuel à une segmentation régionale ou par branche d'activité, des problématiques et options associées au traitement des pertes, et des enjeux associés à la détermination de l'emplacement des ventes. Certains de ces travaux sont déjà en cours.

Approche différenciée selon les modèles d'affaires

33. Il est admis que certaines juridictions souhaitent étudier la possibilité de mettre en place des mécanismes pour tenir compte d'un certain degré de différenciation potentielle ou d'une certaine pondération dans le montant de bénéfice à réattribuer aux juridictions du marché selon la composante numérique du modèle d'affaires, soit au titre du montant A, soit, en adaptant l'approche, au titre des montants B et C. Les avantages et la viabilité d'une telle approche (ainsi que les options envisageables pour la mettre en œuvre) devront donc être examinés.

Définitions et montants

34. La proposition soulève un certain nombre de questions supplémentaires, qui devront faire l'objet de travaux techniques, comme la définition des activités couvertes au titre du montant B, ou encore les variations possibles dans les modalités de calcul du montant A.

35. De même, il est essentiel de parvenir à un accord multilatéral sur la proportion ou le montant des bénéfices à réattribuer aux juridictions du marché (en particulier au titre du montant A). Le montant des bénéfices reposerait sur des principes de simplification et s'appuierait sur une évaluation d'impact de l' « Approche unifiée ». Néanmoins, le choix du montant à réattribuer sera *in fine* le résultat d'un accord politique qui devra être acceptable pour l'ensemble des membres du Cadre inclusif, qu'ils soient petits ou grands, développés ou en développement.

Élimination de la double imposition

36. Étant donné que les dispositions conventionnelles et de droit interne existantes relatives à l'allègement de la double imposition s'appliquent aux entreprises multinationales sur une base entité par entité et pays par pays, la mise en œuvre de l'approche proposée nécessiterait d'identifier le ou les membres d'un groupe d'EMN qui doivent être considérés comme détenteurs des bénéfices imposables dans ces juridictions du marché au titre du montant A (par exemple, l'entité ou les entités très rentables ou qui détiennent certains actifs de propriété intellectuelle). Il faudra notamment analyser dans quelle mesure l'identification des contribuables concernées et du bénéfice à être réattribué permettrait aux mécanismes existants d'élimination de la double imposition de continuer de bien fonctionner. Il s'agirait de savoir comment les règles de droit interne et les règles conventionnelles en matière d'allègement de la double imposition pourraient fonctionner dans le cadre de l' « Approche unifiée ».

37. En outre, il faudrait réfléchir à des approches permettant de contrer le risque de double comptabilisation ou de chevauchements entre les trois types possibles de bénéfice imposable (montants A, B et C) pouvant être attribué à une juridiction du marché, et notamment aux interactions entre le nouveau droit d'imposition au titre du montant A et les règles actuelles de répartition des bénéfices. De même, des règles spécifiques devraient être envisagées pour le traitement des pertes en vertu du montant A (par exemple, un mécanisme de récupération ou de « compensation »).

Autres problématiques de mise en œuvre

38. L'« Approche unifiée » devra être mise en œuvre avec pour objectif essentiel de concilier la double nécessité de maintenir des coûts administratifs et de mise en conformité aussi faibles que possible, tout en veillant à ce que les contribuables s'acquittent de leurs nouvelles obligations.

39. La perception de l'impôt et l'application des obligations fiscales pourraient se révéler plus complexes dès lors que la charge fiscale pour le montant A est attribuée à une entité qui n'est pas résidente de la juridiction d'imposition. Il y a lieu d'explorer la question de savoir si la retenue à la source constituerait un mécanisme adéquat de perception du montant A. Toutefois, si les pays décident d'opter pour cette approche (qui, en tant que mécanisme visant et à exercer un droit d'imposition sous-jacent et à en simplifier l'application, relèverait du droit interne), il serait nécessaire de s'entendre sur les caractéristiques du système de retenue à la source que les juridictions pourraient s'engager à appliquer.

40. Toute proposition visant à attribuer des droits d'imposition sur une fraction des bénéfices commerciaux d'une entreprise non résidente sans présence physique en dérogeant au principe de pleine concurrence impliquerait de modifier les conventions fiscales existantes. Diverses approches pourraient être envisagées pour simplifier la mise en œuvre de ces changements, et ces options nécessiteraient d'être étudiées plus avant dans le cadre du Programme de travail. Plus fondamentalement toutefois, la réattribution des droits d'imposition soulève d'importantes considérations d'ordre politique. Il est essentiel que ces changements soient mis en œuvre simultanément par toutes les juridictions pour garantir l'équité des règles du jeu.

3. Illustration

3.1. Éléments factuels

41. Les éléments factuels sont les suivants :
- Le Groupe X est un groupe d'entreprises multinationales fournissant des services de streaming. Il n'a pas d'autres lignes d'activité. Le groupe est très rentable, il réalise des bénéfices non standards ou résiduels, sensiblement supérieurs tant à la moyenne du secteur qu'à ceux de ses concurrents.
 - La société P Co (résidente du pays 1) est la société mère du Groupe X. P Co détient l'ensemble des actifs incorporels exploités dans le cadre des activités de services de streaming du groupe. Partant, P Co peut prétendre à l'intégralité des bénéfices non standards réalisés par le Groupe X.
 - La société Q Co, filiale de P Co, résidente du pays 2, est responsable des activités de commercialisation et de distribution des services de streaming du Groupe X.
 - La société Q Co vend des services de streaming directement à des clients dans le pays 2. Q Co a également commencé depuis peu à vendre des services de streaming à distance à des clients dans le pays 3, où elle n'a aucune forme de présence imposable selon les règles en vigueur actuellement.

3.2. Application de l'« Approche unifiée » lorsqu'un groupe a une présence taxable dans la juridiction du marché (pays 2)

42. Dans le pays 2, le Groupe X a déjà une présence taxable sous la forme de la société Q Co, filiale qui conclut des contrats et réalise des ventes avec des clients locaux.

43. En vertu du nouveau droit d'imposition (montant A), il sera nécessaire de déterminer si le Groupe X a un nouveau lien non physique dans le pays 2. Aux fins de cet exemple, partons du principe que la société Q Co réalise un chiffre d'affaires suffisant dans le pays 2 pour que le seuil de chiffre d'affaires soit atteint, ce qui donnerait au pays 2 le droit d'imposer une fraction des bénéfices non standards ou résiduels présumés du Groupe X (montant A). Le pays 2 peut imposer les bénéfices directement au niveau de l'entité détentrice des bénéfices non standards présumés (dans l'exemple, la société P Co), avec la possibilité de considérer que la société Q Co est conjointement responsable de l'impôt dû afin d'en faciliter l'administration. L'allègement de la double imposition serait accordé une fois que la société P Co aurait demandé à bénéficier d'un crédit d'impôt étranger ou d'une exonération dans le pays 1.

44. La société Q Co serait le contribuable pour le seul montant fixe applicable au titre des activités de commercialisation et de distribution de référence (montant B). Des ajustements des prix de transfert seraient effectués sur les transactions réalisées entre P Co et Q Co afin d'éliminer la double imposition.

45. Enfin, si le pays 2 considère que la société Q Co devrait se voir attribuer un montant de bénéfices supplémentaires à imposer conformément au principe de pleine concurrence parce que les activités qu'elle exerce vont au-delà de l'activité de référence supposée prévoyant l'attribution de la rémunération fixe au titre des activités de commercialisation et de distribution (montant C), le pays 2 serait soumis à des mesures strictes en matière de règlement des différends et de prévention de la double imposition.

3.3. Application de l'« Approche unifiée » lorsqu'un groupe n'a pas de présence taxable dans la juridiction du marché (pays 3)

46. Dans le pays 3, le Groupe X n'a pas de présence taxable en vertu des règles en vigueur. Cependant, la société Q Co réalise des ventes à distance dans le pays.

47. Conformément au nouveau droit d'imposition (montant A), il sera nécessaire de déterminer si le Groupe X a un lien non physique dans cette juridiction. Aux fins du présent exemple, partons du principe que le Groupe X réalise un volume de vente suffisant dans le pays 3 pour que le seuil de chiffre d'affaires soit atteint.

48. Il en résulte que le pays 3 a le droit d'imposer une fraction des bénéfices non standards ou résiduels présumés du Groupe X (montant A). Il peut imposer ce montant directement au niveau de l'entité détentrice des bénéfices non standards (à savoir la société P Co), cette dernière étant considérée avoir une présence imposable dans le pays 3 en vertu des nouvelles règles relatives au lien.

49. Étant donné qu'en vertu des règles en vigueur, le Groupe X n'a pas de présence dans le pays 3 (succursale ou filiale), l'attribution du montant B n'a pas lieu d'être.

Appendice – Proposition détaillée de répartition des bénéfices

50. La façon de traiter la question de la répartition des bénéfices dans le cadre de « l'Approche unifiée » proposée, dont les grandes lignes ont été décrites plus haut, envisage trois types possibles de bénéfices imposables, qui pourraient selon les circonstances propres à chaque cas, être attribués à une juridiction du marché (qui, dans certains cas, correspond à la localisation de l'utilisateur). Ces trois types de bénéfices sont décrits plus en détail ci-après. Le nouveau droit d'imposition (à travers le rendement désigné par le montant A) se traduirait généralement par une augmentation du montant de bénéfices commerciaux attribué aux juridictions du marché, y compris en l'absence de présence physique. Il est important de noter que les deux autres catégories de bénéfices (montants B et C) s'appliqueraient uniquement en vertu de la présence d'un lien traditionnel dans la juridiction du marché (filiale ou établissement stable), et non pas en vertu d'une présence imposable résultant de l'application de la nouvelle règle du lien sans condition de présence physique (qui ouvrirait droit au montant A). Chacun des trois types de bénéfices qui composent les nouvelles règles proposées de répartition des bénéfices met fortement l'accent sur la prévention et le règlement des différends.

Montant A

51. Le premier type de bénéfice, le montant A, réattribuerait aux juridiction du marché une fraction du bénéfice résiduel présumé d'une entreprise multinationale (déterminé au niveau du groupe ou de la branche d'activité), et ce indépendamment de la localisation et/ou du lieu de résidence de ladite entreprise, conformément à la nouvelle règle du lien dénuée d'exigence de présence physique. Ce bénéfice résiduel présumé correspond au bénéfice disponible après avoir attribué un bénéfice standard ou routinier présumé aux activités du groupe ou de la branche d'activité. Ce mécanisme de réattribution permettrait spécifiquement de répondre aux préoccupations que soulève la participation à distance et sans présence physique de certaines entreprises à l'économie d'une juridiction du marché, ainsi qu'à la question de la répartition des droits d'imposition des revenus provenant d'activités transnationales à l'ère du numérique. À l'instar des règles de répartition des bénéfices existantes, ces nouvelles règles seraient applicables de façon effective à la fois aux bénéfices et aux pertes, mais des règles spécifiques pourraient être envisagées pour le traitement des pertes (par exemple, un mécanisme de récupération ou de « compensation »).

52. D'une manière générale, cette approche s'inspire en partie des caractéristiques de la méthode de partage des bénéfices résiduels (en introduisant un seuil de rentabilité afin d'exclure la rémunération des activités standards ou de routine), et en partie de la méthode de répartition fractionnaire (en s'appuyant sur des calculs fondés sur des formules). Cette approche combinée présente deux grands avantages qui contribuent à l'applicabilité de la proposition. Premièrement, elle permettrait d'isoler les bénéfices non standards présumés générés par une entreprise. Cet aspect est important dans la mesure où la méthode proposée vise, en introduisant un seuil de rentabilité et en ciblant les bénéfices non standards présumés, à perturber le moins possible l'application des règles habituelles de prix de transfert aux bénéfices standards. L'objectif est de simplifier la mise en œuvre concrète de la proposition mais également de permettre plus facilement de dégager un consensus entre les membres du Cadre inclusif (puisque'il ne serait demandé à aucune juridiction de renoncer à son droit d'imposer les revenus d'activités commerciales routinières physiquement exercées sur son territoire). D'autre part, le recours à des principes de simplification faciliterait la mise en œuvre en parallèle de la nouvelle approche

de répartition des bénéfices et des règles actuelles de détermination des prix de transfert et réduirait les risques de différends, ce qui est l'une des caractéristiques vers laquelle convergent l'ensemble des propositions formulées au titre du Pilier 1.

53. Le montant A serait calculé en prenant comme point de départ les bénéfices du groupe d'entreprises multinationales, lequel pourrait être déterminé à partir des états financiers consolidés⁸ établis en vertu des règles comptables de la juridiction du siège, conformément aux principes comptables généralement reconnus (« GAAP ») ou aux normes internationales d'information financière (« IFRS »). Une telle approche présente le double avantage suivant : les états financiers consolidés sont : (1) généralement directement accessibles ; et (2) difficiles à manipuler. Il conviendra, afin d'évaluer le plus précisément possible le bénéfice résiduel, de déterminer quelle est la mesure la plus appropriée des bénéfices, ainsi que la méthode normalisée d'ajustement éventuellement applicable au bénéfice qui a été déclaré (dans les états financiers consolidés). De plus, la rentabilité d'un groupe d'entreprises multinationales pouvant varier considérablement d'une branche d'activité, d'une région ou d'un marché à l'autre, il pourrait être nécessaire de calculer les bénéfices par branche d'activité, région et/ou marché. Des distorsions pourraient autrement apparaître dans le cas des entreprises qui conjuguent une activité de commerce de détail à faible marge et une activité d'infonuagique à forte marge, ces distorsions étant susceptibles de bénéficier aux juridictions où se concentrent les ventes au détail au détriment de celles où ont lieu les ventes de services infonuagiques. Les entreprises pourraient également être moins incitées à se restructurer, ce qui irait à l'encontre des incitations potentiellement créées par le nouveau droit d'imposition. Bien qu'une telle segmentation puisse être source de difficultés, le fait que les normes d'information financière⁹ en vigueur imposent généralement aux entreprises cotées de publier certaines informations financières par secteur opérationnel, soit le plus souvent par branche d'activité et/ou région, pourrait faciliter la tâche. Il est néanmoins manifeste que ce point nécessitera un examen plus approfondi. Déterminer les données et la documentation nécessaires à l'appui de l'approche proposée fait partie des tâches à accomplir dans le cadre des travaux d'ensemble.

54. La deuxième étape dans le calcul du montant A consistera à évaluer, sur la base d'un niveau convenu de rentabilité, la rémunération des activités courantes ou dite de routine. D'une façon générale, et par analogie avec la méthode de partage des bénéfices résiduels, on entend par là le niveau de bénéfices qui serait considéré comme approprié pour rémunérer les fonctions de routine, ces bénéfices devant être exclus du calcul de la masse de bénéfices à réattribuer aux juridictions du marché. Différentes approches pourraient être envisagées pour déterminer le niveau de rentabilité supposé représenter de tels bénéfices « standards », mais une approche simplifiée consisterait à convenir d'un ou plusieurs pourcentages fixes, qui pourraient être différents selon les secteurs.

55. Cette approche simplifiée peut être illustrée par un exemple. Prenons pour hypothèse que le bénéfice rapporté au chiffre d'affaires (autrement dit la marge bénéficiaire), obtenu à partir des états financiers consolidés comme suggéré plus haut, est égal à z %. Une fraction de ce pourcentage peut être considérée comme représentant des bénéfices standards. En admettant que cette fraction soit égale à x %, alors x % ne sera pas pris en considération aux fins du calcul des bénéfices à réattribuer aux juridictions du

⁸ Pour une définition du terme « états financiers consolidés », voir OCDE (2015), Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, p. 40.

⁹ Normes IFRS et US GAAP par exemple.

marché, tandis que l'excédent ($z\% - x\%$) devra faire l'objet d'un examen plus approfondi. Dans l'analyse ci-après, on suppose que cet excédent est égal à $y\%$.

56. Le but de cette étape ne serait pas de remettre en cause la rémunération des activités de routine réelles déterminée en application des règles de prix de transfert existantes. La mise en œuvre de ces principes de simplification aurait au contraire pour seul objectif de faciliter le calcul de la fraction des bénéfices soumise au nouveau droit d'imposition.

57. Dès lors que le surcroît de bénéfices au-delà du niveau de rentabilité retenu est présumé correspondre aux bénéfices non standards ou résiduel du groupe, il convient de déterminer la fraction de ces bénéfices présumés résiduels qui doit être attribuée à la juridiction du marché et celle qui est imputable à d'autres facteurs comme les incorporels de fabrication, le capital et le risque, etc. Cette étape est importante dans la mesure où les bénéfices résiduels dégagés par les groupes d'entreprises multinationales peuvent être imputables à de nombreuses activités, y compris à des activités non visées par le nouveau droit d'imposition. À titre d'exemple, une entreprise de médias sociaux pourra tirer des bénéfices résiduels de ses données clients et de son image de marque, mais également de ses algorithmes innovants et de ses logiciels.

58. Au vu des difficultés pratiques posées par la mise en œuvre des règles traditionnelles de prix de transfert à ce stade du processus, l'approche proposée prévoit que le calcul de la fraction des bénéfices non standards présumés à attribuer à la juridiction du marché reposera sur un principe de simplification, comme multiplier le bénéfice non standard par un pourcentage fixe déterminé au niveau international, même si l'on peut envisager l'application de pourcentages différents selon les secteurs ou les branches d'activité.

59. Reprenons l'exemple ci-dessus : si l'on admet que la marge bénéficiaire est égale à $z\%$ dont on déduit le montant $x\%$ réputé représenter le bénéfice standard du groupe, alors le solde, que l'on suppose égal à $y\%$, est considéré comme représentant les bénéfices non standards, ou bénéfices résiduels, présumés du groupe. Il conviendra, à ce stade, de calculer, à partir du montant des bénéfices non standards, soit $y\%$, la fraction qui doit être attribuée aux juridictions du marché (supposée ici égal à $w\%$), et celle qui est imputable à d'autres facteurs comme les actifs incorporels de fabrication (supposée ici égal à $v\%$). Une fois encore, un aspect crucial de « l'Approche unifiée » consistera à définir d'un commun accord la méthode de calcul de w et à déterminer dans quelle mesure ce pourcentage doit varier selon les secteurs.

60. L'étape finale de l'approche proposée consistera à répartir la fraction appropriée des bénéfices présumés non standards (soit $w\%$ dans l'exemple ci-dessus) entre les juridictions du marché éligibles. On s'appuiera à cet effet sur une clé de répartition convenue au préalable, définie à partir de variables comme les ventes. Les variables choisies auront pour but d'évaluer approximativement le bénéfice adéquat en vertu du nouveau droit d'imposition.

61. L'un des aspects importants de cette approche sera de déterminer le niveau de rentabilité qui doit être retenu pour calculer le montant des bénéfices « standards » ou routinier ainsi que la fraction ou le pourcentage des bénéfices non standards ou résiduels présumés devant être attribué aux juridictions du marché, selon une clé de répartition basée sur les ventes. Diverses approches pourraient être envisagées aux fins de la détermination du niveau de rentabilité et du partage des bénéfices résiduels, mais, comme l'illustre l'analyse ci-dessus, on pourrait convenir de la mise en œuvre d'une approche simplifiée reposant sur une formule, basée sur l'application de pourcentages fixes, qui pourraient éventuellement varier selon les secteurs.

Montant B

62. Le deuxième type de bénéfice viserait à attribuer un rendement fixe (ou différents rendements fixes selon les secteurs et les régions) au titre de certaines activités de distribution et de commercialisation routinières ou « de référence » exercées dans la juridiction du marché. Le rendement fixe attribué au titre du montant B viserait à limiter le nombre de différends dans ce domaine où l'application des règles de prix de transfert est source de tensions importantes. Cette approche bénéficierait aux contribuables et aux administrations fiscales, dans la mesure où elle permettrait de réduire les risques de double imposition, ainsi que de diminuer les importants coûts de mise en conformité considérables occasionnés par une application rigoureuse des règles de prix de transfert actuelles.

63. La distinction entre les activités de commercialisation et de distribution et les autres fonctions exercées par les groupes d'entreprises multinationales sera, dans la plupart des cas, facile à établir, mais certains cas-limites pourraient poser davantage problème. Il sera par conséquent nécessaire de définir clairement les activités qui ouvrent droit à un rendement fixe. Le montant de ce rendement fixe pourrait être déterminé de différentes façons, à savoir : (1) un pourcentage fixe unique ; (2) des pourcentages fixes différents selon les secteurs et/ou les régions ; ou (3) une quelconque autre méthode convenue.

Montant C

64. Les contribuables et les administrations fiscales conserveraient la possibilité d'objecter que les activités de commercialisation et de distribution exercées sur le territoire de la juridiction du marché vont au-delà des fonctions de référence, et justifient par conséquent un bénéfice supérieur au montant fixe envisagé au titre du montant B, ou que le groupe d'EMN ou la société exerce d'autres activités commerciales sans lien avec les fonctions de commercialisation et de distribution dans la juridiction. Dans un cas comme dans l'autre, un bénéfice supplémentaire, le montant C, devra être attribué dès lors que cela est corroboré par l'application du principe de pleine concurrence, bien que cela suppose de solides mesures de règlement des différends et de prévention de la double imposition. Dans ce contexte (ainsi qu'en lien avec tout élément de la proposition où un différend fiscal naitrait dans la juridiction du marché), il serait essentiel d'envisager le recours à des approches nouvelles ou existantes de prévention et de règlement des différends, y compris à des procédures obligatoires et efficaces, pour empêcher que les différends ne s'étalent dans le temps et les cas de double imposition.

65. Il serait également important au titre du montant C de s'assurer que le bénéfice déjà attribué au titre du montant A ne puisse être réattribué une deuxième fois dans la juridiction du marché (que ce soit partiellement ou entièrement), au motif par exemple que tout ou partie du bénéfice au titre du montant A se rapporte également, d'une manière ou d'une autre, aux fonctions exercées dans la juridiction du marché qui ouvrent droit au montant C. Certains aspects de l'articulation précise entre les montants A et C devront par conséquent faire l'objet de travaux supplémentaires.

Questions pour commentaires publics

Les commentateurs sont invités à donner leur point de vue sur les questions de politique fiscales, de techniques et d'administration soulevées par la proposition présentée ci-dessus. Ils sont tout particulièrement invités à s'exprimer sur les questions suivantes :

1. **Champ d'application.** Dans le cadre de l' « Approche unifiée » proposée, le montant A serait centré de façon générale sur les *grandes entreprises en relation étroite avec les consommateurs* (et avec les *utilisateurs*). À votre avis, quelles sont les difficultés et opportunités qui se rattachent à la définition et à l'identification des entreprises couvertes, notamment en ce qui concerne :
 - a. leur interaction avec les consommateurs/utilisateurs ;
 - b. la définition du groupe d'EMN ;
 - c. l'inclusion de différents modèles d'affaires (y compris les modèles multi-faces) et des ventes aux intermédiaires ;
 - d. la taille du groupe d'EMN, en prenant en compte l'équité, l'administration et les coûts de conformité ; et
 - e. les exclusions possibles (pour les matières premières, par ex.) ?
2. **Nouveau lien.** Selon l' « Approche unifiée » proposée, un nouveau lien serait établi, sans condition de présence physique mais largement fondé sur le chiffre d'affaires. Selon vous, quelles sont les difficultés et opportunités qui se rattachent à la définition et à l'application d'un nouveau lien, notamment en ce qui concerne:
 - a. la fixation et l'application de seuils de chiffre d'affaires spécifiques aux différents pays ; et
 - b. le calibrage nécessaire pour faire en sorte que les juridictions caractérisées par une économie plus modeste puissent également bénéficier de la nouvelle approche ?
3. **Calcul des bénéfices du groupe pour le montant A.** Le montant A serait calculé en prenant comme point de départ les bénéfices du groupe d'EMN, lesquels pourraient être déterminés à partir des états financiers consolidés. Selon vous, quelles sont les difficultés et opportunités de cette approche ? Veuillez réfléchir notamment aux aspects suivants :
 - a. quel pourrait être un indicateur approprié des bénéfices du groupe ;
 - b. quels seraient les ajustements éventuels à opérer pour tenir compte des différences de normes comptables ; et
 - c. comment concevoir au mieux une approche du calcul des bénéfices du groupe reposant sur des secteurs opérationnels segmentés par branche d'activité ou ligne de produit ? Faut-il également prendre en compte la rentabilité régionale ?

4. **Calcul du montant A.** La deuxième étape dans le calcul du montant A consisterait à retrancher les bénéfices standards ou routinier présumés afin d'obtenir les bénéfices résiduels présumés. La dernière étape consisterait à attribuer une fraction des bénéfices résiduels présumés (montant A) aux juridictions du marché en s'appuyant sur une clé de répartition convenue (comme le chiffre d'affaires). Selon vous, quelles sont les difficultés et opportunités de cette approche?
5. **Élimination de la double imposition en lien avec le montant A.** Quelles sont, selon vous, les approches possibles pour éliminer la double imposition en lien avec le montant A, sachant que les dispositions conventionnelles et de droit interne existantes relatives à l'allégement de la double imposition s'appliquent aux entreprises multinationales sur une base entité par entité et pays par pays ? En particulier, quelles sont à votre avis les difficultés et opportunités concernant :
 - a. l'identification du ou des contribuables pouvant bénéficier de l'allégement ;
 - b. l'utilisation de mécanismes existants d'allégement de la double imposition, comme les corrections de la base d'imposition, les exemptions ou les crédits d'impôt ; et
 - c. les mesures à prendre pour faire en sorte que les mécanismes existants d'élimination de la double imposition continuent à bien fonctionner.
6. **Montant B.** Compte tenu du grand nombre de différends fiscaux portant sur les fonctions de distribution, le montant B de l'« Approche unifiée » vise à analyser la possibilité d'utiliser des rémunérations fixes reflétant une activité de référence supposée. Quelles sont les difficultés et opportunités de cette approche en termes de simplification et de prévention et de règlement des différends ? Veuillez réfléchir en particulier aux aspects conceptuels et aux pratiques nationales existantes susceptibles d'éclairer la définition du montant B, et notamment :
 - a. la nécessité de définir clairement les activités éligibles la rémunération fixe ; et
 - b. le calcul du montant de la rémunération (ex. : pourcentage fixe unique ; pourcentage fixe variable par secteur d'activité et/ou région ; ou toute autre méthode convenue).
7. **Montant C/prévention et règlement des différends.** S'agissant du montant C de l'« Approche unifiée », quelles sont les opportunités offertes par les approches existantes et de nouvelles approches possibles en matière de prévention des différends pour réduire les différends et résoudre les cas de double imposition ? En particulier, quelle est votre expérience de mécanismes existants de prévention et de règlement, tels que :
 - a. APP (unilatéraux ou multilatéraux) ;
 - b. programme ICAP ; et
 - c. arbitrage obligatoire et contraignant dans le cadre de la procédure amiable ?