

Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le
transfert de bénéfices

Document de consultation publique

RELEVER LES DÉFIS FISCAUX SOULEVÉS PAR LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE

13 février – 6 mars 2019



Projet OECD/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le
transfert de bénéfices

Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie

Document de consultation publique



Document de consultation publique

Conformément au mandat qui lui a été confié par les ministres des Finances du G20 en mars 2017, le Cadre inclusif sur le BEPS, en collaboration avec le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, a présenté, en mars 2018, un rapport intitulé *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018*. L'une des principales conclusions de ce rapport est que les membres sont convenus d'examiner les effets de la numérisation de l'économie sur les règles relatives au lien et à la répartition des bénéficiaires. Ils se sont engagés, en outre, à poursuivre ensemble leurs travaux en vue de produire un rapport final en 2020 et de parvenir à une solution de long terme fondée sur un consensus, et prévoient de faire un point sur l'avancement de leurs travaux en 2019.

Depuis la publication du Rapport intérimaire, le Cadre inclusif a intensifié ses travaux et formulé plusieurs propositions qui pourraient faire partie d'une solution de long terme visant à répondre aux défis fiscaux plus larges soulevés par la numérisation de l'économie et à d'autres problématiques qui subsistent à ce jour en matière de BEPS. Les travaux en lien avec ces propositions sont conduits « sans préjuger de leur approbation ultérieure » et l'engagement des membres du Cadre inclusif se limite au seul examen desdites propositions. Dans ce contexte, le Cadre inclusif est convenu d'organiser, les 13 et 14 mars 2019, au Centre de conférence de l'OCDE à Paris, une consultation publique sur les solutions possibles face aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. L'objectif est de permettre aux parties prenantes externes de soumettre leurs observations au début du processus et au Cadre inclusif d'intégrer ces commentaires.

Dans le cadre de cette consultation publique, le présent document de consultation décrit les propositions générales examinées par le Cadre inclusif et sollicite les commentaires du public sur un certain nombre de questions stratégiques et d'aspects techniques. Les commentaires fournis aideront les membres du Cadre inclusif à élaborer une solution qui figurera dans le rapport final soumis au G20 en 2020.

Les parties intéressées sont invitées à soumettre leurs commentaires sur ce document de consultation au plus tard le **6 mars 2019**, et à les transmettre au format Word par courrier électronique à l'adresse TFDE@oecd.org (afin de faciliter leur diffusion auprès des responsables gouvernementaux). Les commentaires devront être adressés à la Division des politiques fiscales et des statistiques, Centre de politique et d'administration fiscales.

Veillez noter que tous les commentaires relatifs à ce projet de document seront rendus publics. Les commentaires soumis à titre collectif au nom d'un « groupement » ou d'une « coalition », ou par une personne agissant au nom d'une autre personne ou d'un groupe de personnes devront mentionner les noms de toutes les entreprises ou de tous les individus qui sont membres de ce groupe, ou de la personne ou des personnes au nom desquelles le ou les commentateurs s'expriment. Les orateurs et autres participants à la consultation publique organisée à Paris seront choisis parmi ceux qui auront transmis, dans les délais, des commentaires écrits sur le projet de rapport. Les instructions relatives

à l'inscription à cette consultation publique seront publiées au mois de mars sur le site Web de l'OCDE.

Les propositions figurant dans le présent document de consultation ne sont pas représentatives d'un consensus parmi les membres du Cadre inclusif, du Comité des affaires fiscales (CFA) ou de ses organes subsidiaires, mais sont destinées à fournir aux parties prenantes des propositions concrètes pour analyse et commentaires.

Table des matières

1. Introduction	6
1.1. Le Rapport intérimaire	6
1.2. La nouvelle phase de travail	8
2. Révision des règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien	10
2.1. Illustration de la problématique liée aux règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien	10
2.2. Vue d'ensemble et contexte	11
2.2.1. L'approche fondée sur la « participation de l'utilisateur »	11
2.2.2. L'approche fondée sur les « biens incorporels de commercialisation »	14
2.2.3. Proposition fondée sur le critère de « présence économique significative »	20
2.2.4. Comparaison entre les propositions	21
2.3. Caractéristiques conceptuelles à prendre éventuellement en compte	24
2.3.1. Champ d'application et limites potentielles	25
2.3.2. Segmentation par branched'activité	25
2.3.3. Calcul des bénéfices	25
2.3.4. Attribution des bénéfices	26
2.3.5. Élimination de la double imposition	27
2.3.6. Considérations relatives au lien et aux conventions fiscales	27
2.3.7. Administration	27
2.4. Questions pour commentaires publics	28
3. Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition.....	30
3.1. Vue d'ensemble et contexte	30
3.2. Aspects pratiques	31
3.3. Règle d'inclusion du revenu	32
3.4. Impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition	33
3.4.1. Règle relative aux paiements insuffisamment imposés	34
3.4.2. Règle d'assujettissement à l'impôt	35
3.5. Coordination des règles	36
3.6. Questions pour commentaires du public	36

1. Introduction

1. Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie constituent l'un des axes principaux du Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, qui a donné lieu à l'élaboration du Rapport de 2015 sur l'Action 1 du Projet BEPS intitulé *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* (le « Rapport sur l'Action 1 »)¹. Le Rapport sur l'Action 1 reconnaît que la numérisation de l'économie et certains des modèles d'affaires dont elle a facilité l'émergence présentent des défis conséquents pour la fiscalité internationale. Le rapport reconnaît également qu'il serait difficile, voire impossible, d'isoler à des fins fiscales l'économie numérique du reste de l'économie en raison de l'omniprésence du numérique. Le Rapport sur l'Action 1 met aussi en lumière la façon dont la numérisation de l'économie a amplifié certains problèmes liés aux pratiques de BEPS, tout en notant que les mesures proposées dans le cadre des autres Actions du projet BEPS auraient probablement des effets majeurs à cet égard. Il constate en outre, qu'au-delà des aspects liés aux pratiques de BEPS, l'économie numérique soulève une série de défis fiscaux plus larges en matière d'impôts directs, ayant trait aux questions de lien, de données et de qualification des revenus. Ces défis fiscaux concernent, en premier lieu, la répartition entre les pays du droit d'imposer des revenus provenant d'activités transfrontalières à l'ère du numérique. Un certain nombre de propositions ont été identifiées en vue de répondre à ces problématiques, mais aucune n'a, au final, donné lieu à la formulation de recommandations. Après la publication des rapports BEPS OCDE/G20, les pays sont convenus de renouveler le mandat du Groupe de réflexion sur l'économie numérique, et de continuer à suivre les évolutions relatives à la numérisation de l'économie.

1.1. Le Rapport intérimaire

2. En mars 2017, les ministres des Finances des pays du G20 ont confié au Groupe de réflexion sur l'économie numérique, par le biais du Cadre inclusif sur le BEPS, la mission de produire d'ici à avril 2018 un rapport intérimaire sur les implications de la numérisation de l'économie en matière de fiscalité, et un rapport final en 2020. Le Rapport intérimaire, intitulé *Les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018* (le « Rapport intérimaire »)², a été approuvé par l'ensemble des membres du Cadre inclusif et remis aux membres du G20 en mars 2018. Mettant à profit les conclusions du Rapport sur l'Action 1, le Rapport intérimaire rend compte, entre autres, des progrès réalisés par le Groupe de réflexion sur l'économie numérique et le Cadre inclusif depuis 2015, dans le cadre de la réflexion menée autour de deux problématiques précédemment mises en lumière dans le domaine de la fiscalité directe, à savoir les pratiques de BEPS amplifiées par la numérisation de l'économie et les défis fiscaux plus larges posés par l'économie numérique.

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

3. En ce qui concerne la première problématique, relative aux effets de la numérisation de l'économie sur les pratiques de BEPS, le Rapport intérimaire fait le bilan des progrès accomplis dans la mise en œuvre des mesures issues des rapports BEPS et leur impact sur les différents défis posés par la transformation numérique de l'économie. Le Rapport intérimaire observe que malgré le fait que seules quelques mesures issues du projet BEPS constituent des standards minimums et que nombre de ces mesures n'ont été adoptées que récemment, il apparaît que les pays ont beaucoup progressé pour parvenir à une mise en œuvre à grande échelle de ces différentes mesures, et que l'impact se fait déjà sentir. En réaction aux mesures issues des Actions 8-10 du projet BEPS, par exemple, certaines entreprises multinationales (groupes d'entreprises multinationales) ont pris des mesures visant à réaligner leur stratégie fiscale sur leur activité économique réelle, en réévaluant leurs positions en matière de prix de transfert, ou en transférant et en relocalisant certains actifs incorporels de valeur. De plus, en réponse aux mesures élaborées au titre de l'Action 7, plusieurs groupes d'entreprises multinationales à forte composante numérique ont également fait évoluer leurs structures de distribution, passant d'un modèle de vente à distance à un modèle de distributeur local de plein exercice. En lien avec les problèmes en suspens posés par les pratiques de BEPS, certains pays ont mis en avant le risque que malgré les restructurations opérées, certaines entreprises à forte composante numérique pourraient toujours recourir à des distributeurs limités assumant des risques limités sur le marché local pour justifier une imposition minimale dans la juridiction où se situe le marché, et qu'elles pourraient en parallèle, transférer un montant excessivement élevé de bénéfices à un petit nombre de filiales basées dans d'autres juridictions, à condition que cela soit lié à un certain degré de présence physique (fonctions qui contrôlent les risques et fonctions associées au développement, à l'amélioration, à la maintenance, à la protection et à l'exploitation d'actifs incorporels – dites fonctions DEMPE, par exemple). Alors que le projet BEPS a grandement contribué à réaligner les revenus tirés des actifs incorporels sur la création de valeur, notamment en accordant davantage d'importance aux activités économiques réelles (Action 5 et Actions 8-10, par exemple), et en adoptant une approche plus globale dans l'analyse des activités internationales (Action 13, par exemple), ces pays craignent qu'il ne subsiste des risques que les entreprises transfèrent certains éléments incorporels extrêmement mobiles générateurs de bénéfices vers des juridictions à faible fiscalité, en s'appuyant sur des clauses d'attribution contractuelle et l'existence de fonctions décisionnelles relativement limitées. Ces risques peuvent se poser aussi bien pour les entreprises multinationales à forte composante numérique, que pour celles qui s'appuient sur des modèles d'affaires plus traditionnels.

4. En ce qui concerne les défis fiscaux plus larges soulevés par la répartition des droits d'imposition, le Rapport intérimaire commence par présenter une analyse approfondie portant sur les nouveaux modèles d'affaires et la transformation de modèles plus anciens, dans le contexte de la numérisation de l'économie. Cette analyse a permis de mettre en évidence trois caractéristiques couramment observées dans les modèles d'affaires de certaines entreprises à forte composante numérique et d'en décrire les implications sur les règles actuelles relatives à la répartition des bénéfices et au lien. *L'échelle sans masse* a un effet sur la répartition des droits d'imposition dans la durée, en réduisant le nombre de juridictions pouvant prétendre au droit d'imposer les bénéfices commerciaux d'une entreprise. *Le rôle essentiel des actifs incorporels* fragilise les règles de répartition des bénéfices provenant des actifs incorporels entre les différentes composantes d'un groupe d'entreprises multinationales, ce qui est générateur d'incertitude et porteur de nouvelles possibilités de transférer des bénéfices à des entités peu ou pas imposées. *Les données et la participation des utilisateurs* remettent en question les règles actuelles relatives à la répartition des bénéfices et au lien, notamment dans les cas où les entreprises à forte

composante numérique qui tirent profit des données et du contenu créé par les utilisateurs ont une présence imposable réduite, voire nulle dans la juridiction où se situent les utilisateurs. Il convient de noter que les pays ont toutefois des positions différentes quant à la portée et à la nature de ces problèmes, en particulier sur la question de savoir si, et dans quelle mesure, ils devraient donner lieu à une modification des règles fiscales internationales. Dans le Rapport intérimaire, ces pays sont classés en trois groupes. Les pays des premier et deuxième groupes conviennent qu'une révision des règles applicables en matière de répartition des bénéfices et de lien s'impose, tandis que les pays du troisième groupe estiment qu'aucune modification n'est nécessaire, au-delà des efforts à déployer pour lutter contre les pratiques de BEPS³.

5. Dans ce contexte, les membres du Cadre inclusif se sont engagés à poursuivre ensemble leurs travaux en vue d'élaborer une solution fondée sur un consensus, de soumettre un rapport d'étape au G20 en 2019 et de produire un rapport final en 2020. Les travaux devront, par conséquent, se concentrer sur les deux questions soulevées par la numérisation rapide de l'économie, à savoir poursuivre la réflexion autour des défis posés par les pratiques de BEPS et réaliser un examen cohérent et concordant des règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien, notamment une étude de la faisabilité de différentes solutions techniques compatibles avec le principe visant à aligner les bénéfices sur les activités économiques sous-jacentes et la création de valeur.

1.2. La nouvelle phase de travail

6. Conscient du calendrier fixé par le G20 et de l'importance de cette question, le Cadre inclusif et le Groupe de réflexion sur l'économie numérique ont encore intensifié leurs travaux depuis la publication du Rapport intérimaire. Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique s'est réuni en juillet 2018 et à cette occasion, certains membres ont présenté des propositions en vue de poursuivre les travaux et de parvenir à une solution fondée sur un consensus. Ces propositions ont été élaborées à la lumière des deux défis connexes identifiés dans le Rapport sur l'Action 1 et le Rapport intérimaire. Certaines propositions portent sur la question de la répartition des droits d'imposition (les « défis fiscaux plus larges »). Les délégués proposent de modifier les règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien, en s'appuyant sur le concept de la contribution des utilisateurs ou des biens incorporels de commercialisation. Une autre proposition concerne plus particulièrement les problèmes en suspens posés par les pratiques de BEPS.

³ Le premier groupe de pays estime que le recours aux données et à la participation des utilisateurs peut entraîner un décalage entre le lieu où les bénéfices sont imposés et le lieu où la valeur est créée. D'après ces pays, ces problématiques sont actuellement circonscrites à certains modèles d'affaires et ils ne voient pas matière à engager une refonte radicale des principes qui sous-tendent le cadre fiscal existant. Le deuxième groupe de pays considère que la numérisation en cours de l'économie, et plus généralement, les tendances associées à la mondialisation, menacent l'efficacité des règles actuelles relatives à la répartition des bénéfices et au lien. Surtout, aux yeux des pays qui composent ce groupe, ces défis ne sont pas propres ou spécifiques aux entreprises à forte composante numérique. Enfin, les pays du troisième groupe se satisfont du système fiscal international actuel et ne voient pas la nécessité d'engager une réforme radicale des règles de répartition des bénéfices et de lien applicables. Ces pays considèrent que les mesures issues du projet BEPS ont déjà, pour une large part, répondu aux inquiétudes relatives à la double non-imposition, tout en reconnaissant qu'il est encore trop tôt pour mesurer pleinement l'impact de toutes les mesures du Projet BEPS (voir le Rapport intérimaire, paragraphes 388 à 394).

7. Suite à la réunion du mois de juillet, le Cadre inclusif est convenu de poursuivre l'élaboration de ces propositions « sans préjuger de leur approbation ultérieure », et de trouver les moyens de rapprocher les différentes positions exposées dans le Rapport intérimaire, sur la base des points communs existant entre les problématiques de BEPS amplifiées par l'économie numérique et les défis fiscaux plus larges posés par la numérisation de l'économie. Le résultat de cette initiative figure dans le présent document de consultation, lequel contient un certain nombre de propositions qui pourraient faire partie d'une solution de long terme visant à répondre aux défis fiscaux plus larges soulevés par la numérisation de l'économie et à d'autres problématiques qui subsistent à ce jour en matière de BEPS. Les propositions étant toujours à l'étude, elles ne font l'objet que d'une description générale.

8. Même si les deux questions se rapportant aux travaux en cours concernant les défis liés aux pratiques de BEPS qui persistent et à une réexamination concomitante des règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien sont distinctes, elles se recoupent néanmoins sur certains points et une solution conjointe pourrait avoir un effet de renforcement mutuel. Par conséquent, il conviendrait d'examiner ces deux questions et de les approfondir en parallèle.

9. La section 2 de cette note présente les propositions relatives aux « défis fiscaux plus larges » concernant les règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien actuellement applicables. Elle examine des propositions d'action à mettre en œuvre afin de modifier ces règles, en s'appuyant sur le concept de la contribution des utilisateurs ou des biens incorporels de commercialisation et/ou sur le concept de la présence économique significative. Elle présente les arguments qui sous-tendent les propositions en question, ainsi que les « aspects pratiques », c'est-à-dire les éléments de base de la conception d'un ensemble de règles qui pourraient s'appliquer. La section 3 porte sur les « problèmes en suspens posés par les pratiques de BEPS » et examine deux ensembles de règles interdépendantes, conçues pour apporter aux juridictions une solution dans les cas où les bénéfices sont assujettis à une imposition très faible, voire nulle. Ces règles permettraient, dans les faits, à chaque juridiction de récupérer l'impôt sur les bénéfices qui ne sont imposés qu'à des taux effectifs d'imposition peu élevés.

2. Révision des règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien

10. Cette partie présente dans un premier temps les problèmes identifiés par les membres concernant les règles actuelles relatives à la répartition des bénéfices et au lien. Elle passe ensuite en revue trois propositions examinées par le Cadre inclusif pour répondre à ces questions. Ces propositions nécessiteraient une révision fondamentale à la fois des règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien et une extension des droits d'imposition des juridictions du marché et de l'utilisateur. Elles présentent d'importantes différences, notamment au regard des justifications en faveur d'une répartition nouvelle des droits d'imposition, et des entreprises potentiellement concernées par cette révision des règles de répartition des bénéfices.

11. Toutefois, ces propositions visent le même objectif d'ensemble, à savoir reconnaître, sous des angles différents, la valeur créée par l'activité ou la participation d'une entreprise dans une juridiction du marché et/ou de l'utilisateur, non prise en compte par les règles en vigueur relatives à la répartition des bénéfices et au lien. La structure de certaines de ces propositions présente d'importants points communs pour atteindre l'objectif susmentionné, notamment un mécanisme fondé sur la répartition des bénéfices résiduels pour les propositions en rapport avec les concepts de « participation de l'utilisateur » et de « biens incorporels de commercialisation ». Par conséquent, bien que toutes les propositions soient étudiées à la lumière de leurs qualités propres, le Cadre inclusif examine également certains aspects communs en matière de conception et la façon de formuler certaines de ces propositions d'une manière plus cohérente.

2.1. Illustration de la problématique liée aux règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien

12. Les trois caractéristiques identifiées dans le Rapport intérimaire, à savoir l'échelle sans masse, le rôle essentiel des actifs incorporels, des données et de la participation des utilisateurs, permettent aux entreprises à forte composante numérique de créer de la valeur grâce à des activités étroitement liées à une juridiction sans devoir y établir une présence physique. Par exemple, certains modèles d'affaires à forte composante numérique peuvent solliciter des résidents d'une juridiction donnée une contribution significative et une participation active à une plateforme en ligne, source de création de valeur considérable pour l'entreprise, alors que les règles fiscales applicables n'autorisent pas la juridiction concernée à imposer les bénéfices de cette entreprise. Certains de ces modèles d'affaires peuvent faciliter l'exécution d'un grand nombre de transactions entre des personnes résidant dans un même pays, ce qui là aussi a pour effet de créer de la valeur pour l'entreprise, sans conférer à la juridiction de l'utilisateur ou du marché le moindre droit d'imposition, nonobstant la forte dimension locale liée à l'utilisation de cette plateforme. Cette participation « à distance » à l'économie nationale que les technologies numériques rendent possible, sans nécessité de présence physique impossible est souvent considérée comme le sujet central du débat sur la fiscalité numérique.

13. Cependant, toute solution qui chercherait à traiter la question du lien doit aussi appréhender la question étroitement liée de la répartition des bénéfices, faute de quoi elle sera vouée à l'échec, car elle serait source d'incertitude et de litiges sans s'accompagner d'une augmentation significative des bénéfices attribués. Les évolutions observées sur le terrain le confirment sans mal : en réponse aux mesures élaborées dans le cadre des rapports

BEPS (y compris au titre de l'Action 7), certains groupes d'entreprises multinationales à forte composante numérique ont pu établir des filiales locales dans les juridictions du marché, particulièrement dans les juridictions qui correspondent aux plus grands marchés de ces entreprises. Cependant, les filiales locales sont généralement structurées de façon à n'avoir aucun droit de propriété sur les actifs incorporels, n'exercer aucune fonction DEMPE, et n'assumer aucun risque en relation avec ces actifs. Par conséquent, seul un revenu modeste peut être attribué à ces « distributeurs limités assumant des risques limités ». Ainsi, sans une modification effective des règles relatives à la répartition des bénéfices, les groupes d'entreprises multinationales pourraient chercher à contourner la question du lien en établissant des filiales locales auxquelles aucune part appropriée des bénéfices du groupe ne serait attribuée.

14. Enfin, si la participation « à distance », en l'absence d'une présence physique imposable ou en l'absence d'une présence donnant lieu à des bénéfices imposables substantiels, constitue un sujet de préoccupation dans le cas de certaines entreprises à forte composante numérique, il est important de se demander si cette problématique ne concernerait pas aussi un ensemble plus large d'entreprises, par exemple des entreprises qui du fait de la transformation numérique de l'économie et des évolutions de l'économie mondiale, peuvent créer leur marque, développer une clientèle investie et générer de la valeur, en l'absence d'activités locales ou d'activités locales donnant lieu à un montant significatif de bénéfices imposables. En d'autres termes, puisqu'il apparaît que les règles en vigueur contribuent à une sous-attribution de bénéfices dans certaines juridictions, en raison de la faculté des entreprises à forte composante numérique de participer, à distance et sans présence physique, à l'économie de ces juridictions, les facteurs d'équité horizontale, de cohérence de conception et d'égalité des conditions, conduisent à se demander si cette problématique (et les réformes visant à y répondre) ne concerne pas aussi des entreprises plus traditionnelles.

15. Dans ce contexte, certains membres du Cadre inclusif ont présenté des propositions, examinées plus en détail ci-après, qui se concentrent sur la création de valeur dans la juridiction de l'utilisateur/du marché, et que les règles actuelles relatives à la répartition des droits d'imposition et des bénéfices imposables ne prennent pas en compte.

2.2. Vue d'ensemble et contexte

16. Le Cadre inclusif examine en ce moment trois propositions portant sur la révision des règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien, en réponse aux défis soulevés par la numérisation de l'économie. Ces trois propositions, qui visent à étendre les droits d'imposition de la juridiction de l'utilisateur ou du marché, sont examinées plus en détail ci-après. Jusqu'à présent, la réflexion s'est essentiellement concentrée sur deux de ces propositions, à savoir celle relative à la participation de l'utilisateur et celle concernant les biens incorporels de commercialisation, qui présentent un certain nombre de points communs. Le concept de présence économique significative fait également l'objet d'un examen détaillé, mais ce concept a été réexaminé plus récemment.

2.2.1. L'approche fondée sur la « participation de l'utilisateur »

17. Une des propositions en cours d'examen porte sur la valeur créée par certaines entreprises à forte composante numérique grâce au développement d'une base d'utilisateurs actifs et investis, auprès desquels l'entreprise collecte des données et du contenu.

Arguments en faveur de cette approche

18. Cette proposition repose sur l'idée que demander la collaboration des utilisateurs sur la durée et leur participation active est une composante essentielle du processus de création de valeur pour certaines entreprises à forte composante numérique. Les activités et la participation des utilisateurs contribuent ainsi à la création de la marque, à la production de données de valeur et au développement d'une masse critique d'utilisateurs qui aident l'entreprise à asseoir son influence sur le marché.

19. Cette proposition considère que cette source de création de valeur est plus importante, en valeur absolue, mais aussi au regard de facteurs plus traditionnels de création de valeur, dans le cas des modèles d'affaires suivants :

- a. **Plateformes de médias sociaux** : Ces plateformes sont alimentées par le contenu créé par les utilisateurs. Le volume et la qualité de ce contenu constituent un élément fondamental de leur capacité à tirer des revenus de ces utilisateurs ou de la vente de publicités ciblant ces utilisateurs. Ces plateformes profitent aussi du fait que les utilisateurs participent au développement d'un réseau plus vaste, en favorisant les contacts et en encourageant d'autres utilisateurs à s'inscrire sur la plateforme. Le développement d'une base d'utilisateurs actifs, incités à contribuer au contenu de manière proactive et à passer du temps sur la plateforme, fait partie intégrante de la stratégie commerciale de ces entreprises.
- b. **Moteurs de recherche** : Comme sur les plateformes de médias sociaux, les utilisateurs des moteurs de recherche contribuent pour une large part, directement ou indirectement, au contenu diffusé. Le suivi intensif des données des utilisateurs permet également à la plateforme de personnaliser l'expérience de chacun d'entre eux, d'améliorer indirectement les performances de la plateforme au profit des autres utilisateurs, et de générer des revenus en commercialisant de la publicité destinée aux utilisateurs en fonction des intérêts qu'ils manifestent.
- c. **Places de marché virtuelles** : Le succès d'une place de marché virtuelle est fonction de la taille du réseau d'utilisateurs de part et d'autre de la plateforme, et de la qualité et de la diversité des biens et des services qui sont proposés à ces utilisateurs. La stratégie commerciale d'une place de marché virtuelle consiste tout d'abord à bâtir un réseau d'utilisateurs et à encourager ces derniers à participer à son développement. Les plateformes s'appuient aussi sur les utilisateurs pour contrôler la qualité des produits vendus et des services fournis, à travers la possibilité qui leur est offerte de donner publiquement leur avis ou d'envoyer un commentaire directement à la plateforme.

20. Cette valeur générée par la participation des utilisateurs n'est pas collectée par la juridiction de l'utilisateur compte tenu du cadre fiscal international existant, qui se concentre sur les activités physiques des entreprises pour déterminer les modalités de répartition des bénéfices ainsi que l'étendue des droits d'imposition de la juridiction de l'utilisateur. Il s'ensuit que la valeur créée par une entreprise peut être considérable dans une juridiction où elle dispose d'une base d'utilisateurs considérable et investie (juridiction de l'utilisateur), sans que les bénéfices qui en découlent ne soient soumis à l'impôt local.

21. Afin de mieux aligner la répartition des bénéfices sur la création de valeur, la proposition vise à réviser les règles de répartition des bénéfices pour tenir compte des activités créatrices de valeur d'une base d'utilisateurs actifs et investis. En outre, une révision des règles relatives au lien serait mise en œuvre afin de conférer à la juridiction de

l'utilisateur le droit d'imposer les bénéfices supplémentaires qui lui reviennent. Cette modification des règles ne concernerait toutefois que les modèles d'affaires qui s'appuient sur une base d'utilisateurs présentant de telles caractéristiques. Pour les entreprises qui entretiennent avec leurs utilisateurs des relations plus classiques, il n'y aurait aucun changement dans les règles relatives à la répartition des bénéfices ou au lien.

Aspects pratiques

22. Les règles relatives à la répartition des bénéfices seraient modifiées, de sorte que certaines entreprises seraient alors tenues d'attribuer une partie de leurs bénéfices aux juridictions dans lesquelles sont situées leurs bases d'utilisateurs actifs et investis, indépendamment du fait que ces entreprises y disposent ou non d'une présence physique.

23. Cette proposition reconnaît que les méthodes traditionnelles de fixation des prix de transfert sont peu efficaces pour définir la part des bénéfices devant être attribuée à la juridiction de l'utilisateur. Elle réfute par exemple l'idée selon laquelle il serait possible de déterminer, d'une manière ou d'une autre, la valeur créée par les activités des utilisateurs par l'application du principe de pleine concurrence, en considérant, entre autres, la base d'utilisateurs comme une entité distincte et en s'interrogeant sur la quote-part des bénéfices qui devrait lui revenir dans des conditions de pleine concurrence dans le cadre de ses relations avec les autres entités du groupe.

24. Elle suggère plutôt que le montant du bénéfice attribué à la juridiction de l'utilisateur, au titre des activités et/ou de la participation des utilisateurs, soit calculé selon une méthode de partage des bénéfices résiduels ou non standards (« non-routine profits »). Une telle approche consisterait, en substance, à :

1. calculer le bénéfice résiduel ou non standard d'une entreprise, c'est-à-dire le bénéfice disponible après que les activités courantes de l'entreprise ont donné lieu à une tarification de pleine concurrence ;
2. attribuer une fraction de ces bénéfices à la valeur créée par les activités des utilisateurs, valeur qui pourrait être évaluée à l'aide de données quantitatives/qualitatives, ou par l'application d'un simple pourcentage convenu par avance ;
3. répartir ces bénéfices entre les juridictions dans lesquelles l'entreprise possède des utilisateurs, sur la base d'un critère de répartition convenu (le chiffre d'affaires, par exemple) ; et
4. conférer à ces juridictions le droit d'imposer les bénéfices, indépendamment du fait que l'entreprise dispose ou non d'une présence imposable qui satisfait au critère du lien applicable.

25. Selon cette approche, le bénéfice imputable aux activités courantes d'un groupe multinational continuerait d'être déterminé en vertu des règles en vigueur. La proposition aurait pour seul effet de réattribuer une fraction des bénéfices non standards de l'entreprise, des entités à l'origine de ces bénéfices aux juridictions où se situent les utilisateurs.

26. Le calcul du bénéfice non standard d'un groupe d'entreprises multinationales soulève d'importants problèmes, sans compter les difficultés supplémentaires liées à la détermination du montant des bénéfices non standards au niveau de chaque ligne

d'activité, si l'on considère, par exemple, la participation des utilisateurs comme un moteur de création de valeur déterminant d'une ligne d'activité au sein d'un groupe multinational.

27. Pour permettre une mise en œuvre plus efficace, la proposition pourrait reposer sur l'utilisation de formules, qui donnerait à une entreprise une estimation de la valeur de ses utilisateurs, et de leur nombre dans chaque pays. Les auteurs du rapport soutiennent cependant qu'il s'agit d'une approche pragmatique de répartition des bénéfices fondée sur un nouveau moteur de création de valeur, et qu'elle contribuerait à éviter les différends internationaux résultant d'une appréciation subjective par les pays de la valeur générée par la participation des utilisateurs. La proposition pourrait également être complétée par des mécanismes solides de règlement des différends afin de réduire autant que possible les sources supplémentaires de controverse et les risques de double imposition.

28. Il est proposé que cette approche cible les entreprises à forte composante numérique, pour lesquelles la participation des utilisateurs est considérée comme une contribution importante au processus de création de valeur. Seraient visés entre autres, et peut-être uniquement, les entreprises de médias sociaux, les moteurs de recherche et les places de marché virtuelles. Une liste de restrictions supplémentaires pourrait aussi être établie en fonction de la taille de l'entreprise, de manière à réduire davantage la charge administrative pour les administrations fiscales et les contribuables.

2.2.2. L'approche fondée sur les « biens incorporels de commercialisation »

29. Une autre proposition est à l'étude, fondée sur le concept de biens incorporels de commercialisation⁴. À l'instar de l'approche centrée sur la participation des utilisateurs, elle prévoit une révision des règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien. Mais à la différence de la proposition fondée sur la participation des utilisateurs, elle n'est pas destinée à s'appliquer exclusivement à un sous-ensemble d'entreprises à forte composante numérique. Elle aurait au contraire un champ d'application plus vaste afin de remédier aux conséquences plus importantes induites par la transformation numérique de l'économie.

Arguments en faveur de cette approche

30. L'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation vise les situations où un groupe d'entreprises multinationales peut, en substance, « s'implanter » dans une juridiction, à distance ou par le biais d'une présence locale limitée (un distributeur limité assumant des risques limités, par exemple), pour y créer une base d'utilisateurs/clientèle, ou y développer d'autres biens incorporels de commercialisation. Elle considère qu'il existe un lien fonctionnel intrinsèque entre les biens incorporels de commercialisation et la juridiction du marché.

⁴ L'expression « biens incorporels de commercialisation » utilisée dans le présent document, a la même signification que celle qui est lui donnée dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert : « *Bien incorporel... lié à des activités de commercialisation, qui contribue à l'exploitation commerciale d'un produit ou d'un service et/ou a une valeur promotionnelle importante pour le produit concerné. Suivant le contexte, les actifs incorporels de commercialisation peuvent être, par exemple, des marques de fabrique, des noms commerciaux, des listes de clients, des relations avec la clientèle, ainsi que des données exclusives sur des marchés ou des clients qui sont utilisés pour ou contribuent à la commercialisation et la vente de biens ou services à des clients* ». (Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, 2017, p. 27).

31. Ce lien fonctionnel intrinsèque peut se manifester de deux façons. Premièrement, certains biens incorporels de commercialisation, comme les marques ou les appellations commerciales, se révèlent à travers l'attitude favorable manifestée par les consommateurs à leur égard, et de ce fait, on peut considérer que ces biens ont été créés dans la juridiction du marché considérée. Deuxièmement, d'autres types de biens incorporels de commercialisation, comme les données sur les clients, les relations avec des clients et les listes de clients, découlent d'activités ciblant les clients et les utilisateurs situés dans la juridiction du marché, ce qui justifie que ces biens incorporels soient considérés comme ayant été créés dans cette juridiction.

32. En prenant en compte le lien existant entre les biens incorporels de commercialisation et la juridiction du marché, cette approche propose une révision des règles actuelles de fixation des prix de transfert et des règles conventionnelles pour faire en sorte que les biens incorporels de commercialisation et les risques afférents soient attribués à la juridiction du marché. La juridiction du marché aurait ainsi le droit d'imposer la totalité ou une partie des bénéfices non standards qui sont à juste titre associés à ces biens incorporels et aux risques afférents, cependant que tous les autres bénéfices seraient répartis entre les membres du groupe, conformément aux principes en vigueur en matière de prix de transfert⁵. L'une des conséquences de cette approche est que les juridictions du marché se verraient conférer le droit d'imposer les entreprises à forte composante numérique – y compris en l'absence d'une présence imposable – du fait de l'importance de ces biens incorporels de commercialisation dans les modèles d'affaires de ces entreprises.

33. L'approche se veut conforme au principe de la répartition des bénéfices fondée sur la création de valeur par les entreprises, dans la mesure où c'est l'intervention active de l'entreprise sur le marché qui induit l'attitude positive des consommateurs et lui permet de collecter des données sur les clients et le marché. La situation n'est donc pas la même que lorsque les conditions de la demande dans la juridiction du marché sont favorables, indépendamment des actions mises en œuvre par l'entreprise, du fait de la présence d'une population stable profitant d'une économie prospère qui lui procure les moyens financiers d'acquérir les produits de l'entreprise. Bien que ces aspects relatifs à la demande aient incontestablement leur importance d'un point de vue économique, ils n'ont pas d'utilité pour ce qui concerne la répartition des bénéfices de l'entreprise en vertu du cadre fiscal général, qui vise à déterminer de quelles manières les différentes activités de l'entreprise contribuent à ses bénéfices.

34. À la différence des biens incorporels de commercialisation, les biens incorporels de fabrication ne sont pas considérés comme ayant un lien fonctionnel intrinsèque avec les juridictions du marché. Ainsi, un brevet utilisé pour construire un moteur de voiture très performant permettra au véhicule de parcourir le même nombre de kilomètres quel que soit le pays, peu importe qui est à l'origine de la conception ou de l'achat.

35. L'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation permet aussi d'atténuer les problèmes liés aux pratiques de BEPS. Malgré les avancées significatives que les Actions 8-10 du Projet BEPS ont permis de réaliser, le transfert des bénéfices provenant des biens incorporels de commercialisation reste possible en n'exerçant qu'une fonction décisionnelle relativement modeste en dehors de la juridiction où se situe le marché. Lorsqu'il est nécessaire de disposer, au plan local, d'une filiale de distribution pour

⁵ Le concept de bien incorporel de commercialisation pourrait être développé de manière à attribuer expressément aux juridictions du marché une fraction seulement du bénéfice non standard au titre des biens incorporels de commercialisation, plutôt que la totalité.

des raisons commerciales, celle-ci peut prendre la forme d'un distributeur limité assumant des risques limités et ne recevoir qu'une petite fraction des bénéfices. Les biens incorporels de commercialisation qui sont utilisés par le distributeur limité aux fins de la réalisation de ses activités de distribution sont détenus et contrôlés à distance, et de ce fait, tous les bénéfices attribuables à ces biens incorporels sont transférés à l'extérieur de la juridiction du marché.

36. Il faut aussi noter que cette approche considère que les implications des Actions 8-10 du Projet BEPS diffèrent selon qu'il s'agit de biens incorporels de commercialisation ou de biens incorporels de fabrication. La proposition repose sur l'idée qu'aujourd'hui, il est moins facile pour un groupe d'entreprises multinationales de transférer ses bénéfices issus de biens incorporels de fabrication, car ils découlent en règle générale d'activités substantielles et observables exercées dans un lieu spécifique. En revanche, l'approche envisage que la situation est beaucoup plus compliquée en ce qui concerne les biens incorporels de commercialisation, du fait que le lien entre les activités spécifiques et substantielles et les bénéfices est moins évident. Des considérations similaires ont aussi influé sur la décision rendue dans le cadre de l'Action 5 du Projet BEPS, consistant à autoriser certains régimes d'avantages visant les biens incorporels de fabrication, mais pas les biens incorporels de commercialisation.

37. Alors que les groupes d'entreprises multinationales peuvent depuis longtemps transférer les bénéfices provenant de biens incorporels de commercialisation entre la juridiction du marché et des juridictions à faible niveau d'imposition, les évolutions récentes ont encore renforcé cette possibilité, justifiant par conséquent de jeter un regard neuf sur cette question à ce stade.

38. Comme cela a été examiné et approuvé dans le Rapport intérimaire, la numérisation de l'économie transforme le fonctionnement de notre économie. Les effets de la transformation numérique de l'économie, et les mutations des modèles d'affaires et des chaînes de valeur, notamment la baisse des coûts de communication et de transport, sont autant de possibilités pour une entreprise moderne d'atteindre des clients et d'interagir avec eux sur un marché donné, à distance ou *via* une présence physique limitée, qui ne se traduisent cependant pas par des droits d'imposition substantiels au profit de la juridiction du marché. Les distributeurs en ligne par exemple, qui n'ont pas ou peu de présence physique dans un pays peuvent y développer une base d'utilisateurs et une clientèle importantes, et se procurer plus d'informations sur ces utilisateurs et leurs préférences d'achat, que ne pourrait le faire la librairie du coin. De nombreux fabricants de biens de consommation de marque sont de plus en plus concernés aussi, parce qu'ils échangent avec leurs clients, directement ou par la voie numérique, et/ou parce qu'ils le font par l'intermédiaire d'entreprises à forte composante numérique. .

39. Compte tenu de l'essor du commerce électronique, les entreprises en relation directe avec les consommateurs doivent elles aussi être présentes en ligne, ce qui rend moins nécessaire une présence physique ou en modifie la nature au point de restreindre les droits d'imposition de la juridiction du marché. Autrefois, lorsqu'un fabricant de biens de consommation souhaitait investir sur un marché étranger, y développer une clientèle importante et créer de la valeur, une certaine proximité physique avec le marché ou une présence locale étaient généralement nécessaires pour accompagner les efforts de vente et de marketing, mais cela n'est plus le cas désormais. Les fonctions de vente et de marketing peuvent être exercées à distance, et seules l'expédition et l'exécution – modèle de distribution à faible risque – requièrent toujours une présence physique, laquelle dépend aussi de la nature de l'activité et des prescriptions réglementaires en vigueur. Plus

l'entreprise est en mesure de collecter, d'analyser et d'exploiter de données à distance par le biais des technologies numériques, plus il lui sera aisé de ne pas exercer une des fonctions DEMPE ou de gestion des risques associés dans la juridiction du marché. Or ce sont ces fonctions qui, en vertu des règles en vigueur, régissent la répartition des bénéfices tirés des biens incorporels de commercialisation.

Application à des scénarios clés

40. Une des façons d'appréhender l'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation consiste à en analyser les effets sur trois scénarios clés. Dans le premier scénario, une entreprise à forte composante numérique tire des revenus d'activités de vente et de marketing ciblant une juridiction du marché donnée dans laquelle elle n'a pas de présence imposable. L'approche, en l'espèce, attribue à cette juridiction un bénéfice non standard tiré de l'utilisation de biens incorporels de commercialisation liés à la juridiction du marché, y compris en l'absence d'une présence imposable, conformément aux règles applicables. Dans le cas d'entreprises à forte composante numérique, ces biens incorporels de commercialisation peuvent, par exemple, consister en des biens découlant de l'exploitation d'une plateforme gratuite de recherche, de messagerie électronique, de stockage numérique, entre autres⁶. L'approche vise également à modifier les règles relatives au lien afin de consentir à la juridiction du marché le droit d'imposer ce bénéfice incorporel de commercialisation, même si l'entité réalisant le bénéfice ne possède pas de présence imposable, conformément aux règles de lien applicables. Ainsi, même si d'un point de vue conceptuel, le point de départ n'est pas le même, cette approche aboutit à un résultat similaire à celui qui serait obtenu avec l'approche fondée sur la participation des utilisateurs.

41. Dans le deuxième scénario, cette même entreprise à forte composante numérique possède une présence locale mais exerce son activité par l'intermédiaire d'un distributeur limité assumant des risques limités. L'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation prévoit que tout ou partie des bénéfices non standards provenant des biens incorporels de commercialisation liés à la juridiction du marché doivent être imposés dans cette juridiction. Elle permet en outre de garantir que les règles applicables relatives au lien donnent à la juridiction du marché la possibilité d'exercer un droit d'imposition sur ce bénéfice incorporel de commercialisation. Cette approche permet de répondre au problème évoqué plus haut et fréquemment observé dans l'environnement issu du Projet BEPS, où une entreprise à forte composante numérique établit un distributeur limité dont

⁶ La définition des biens incorporels de commercialisation figurant dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert inclut les éléments suivants : « *listes de clients, relations avec des clients et données propriétaires sur le marché et sur les clients qui sont utilisées pour la commercialisation et la vente de produits ou de services à des clients ou qui y contribuent* ». Les entreprises à forte composante numérique ont radicalement transformé la disponibilité et la précision des microdonnées utilisables sur les clients et les clients potentiels, y compris leurs centres d'intérêt et leurs préférences. Elles se procurent généralement ces données en contrepartie de services gratuits, comme des fonctions de recherche ou de messagerie électronique, etc. L'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation considère l'acquisition de ces données comme un investissement dans des biens incorporels de commercialisation (listes de clients, etc.), qui est ensuite monétisé soit par la vente ou la fourniture de ces données à des tiers dans le cadre d'un modèle d'affaires publicitaire, soit utilisé par l'entreprise pour augmenter ses propres ventes de biens et de services. En outre, ces entreprises numériques en relation directe avec les consommateurs investissent souvent dans leur notoriété au plan local et, plus largement, dans le renforcement de leur image de marque afin d'améliorer l'appréciation subjective de leurs utilisateurs.

le bénéfice attribuable à la juridiction du marché est toutefois jugé trop faible. Ici encore, l'approche centrée sur les biens incorporels de commercialisation doit permettre d'obtenir un résultat fiscal globalement similaire à celui auquel parviendrait l'approche fondée sur la participation des utilisateurs.

42. Dans le troisième et dernier scénario, un fabricant de biens de consommation qui ne passe généralement pas pour une entreprise à forte composante numérique exerce son activité à distance ou par l'intermédiaire d'un distributeur limité assumant des risques limités. Compte tenu de la logique globale qui sous-tend la proposition et pour favoriser l'équité, la cohérence et l'égalité des règles du jeu, l'approche prévoit que les modifications apportées aux règles d'attribution des bénéfices et de lien, pour les situations impliquant des entreprises à forte composante numérique, s'appliquent également aux structures similaires utilisées par des fabricants traditionnels de biens de consommation. Dans ce scénario, il subsiste un décalage entre les résultats obtenus avec l'approche fondée sur la participation des utilisateurs et celle centrée sur les biens incorporels de commercialisation.

Aspects pratiques

43. L'approche vise à modifier les règles actuelles relatives à la répartition des bénéfices et au lien pour faire en sorte que le bénéfice résiduel ou non standard d'un groupe d'entreprises multinationales provenant de biens incorporels de commercialisation et les risques afférents soient attribués à la juridiction du marché. La totalité des autres bénéfices, tels que les bénéfices attribuables aux biens incorporels liés à la technologie provenant de travaux de recherche et de développement et les bénéfices attribuables aux fonctions courantes de l'entreprise, y compris les activités courantes de marketing et les fonctions de distribution, seraient toujours répartis selon les principes applicables en matière de répartition des bénéfices. En effet, l'application de ces principes à ces activités est censée continuer de produire des résultats conformes à la règle d'alignement des bénéfices imposables sur la création de valeur.

44. La répartition spéciale de la totalité ou d'une partie des revenus non standards provenant des biens incorporels de commercialisation et l'extension connexe des droits d'imposition de la juridiction du marché s'appliqueraient quelle que soit l'entité du groupe d'entreprises multinationales détenant le droit de propriété légal des biens incorporels de commercialisation, quelles que soient les entités du groupe qui exercent ou contrôlent effectivement des fonctions DEMPE liées à ces biens incorporels (même si, comme indiqué ci-dessus, les fonctions standards se rapportant aux activités de marketing seraient rémunérées par un revenu standard à l'endroit où elles sont exercées), quelle que soit la manière dont les risques liés aux biens incorporels de commercialisation seraient répartis conformément aux règles existantes en matière de prix de transfert, et quelle que soit la répartition habituelle des bénéfices issus des biens incorporels de commercialisation et des risques associés. Cette approche part du principe que, dans de nombreux cas, les groupes d'entreprises multinationales visés par cette règle de répartition spéciale possèdent déjà une présence imposable dans la juridiction du marché, mais reconnaît que dans certaines circonstances, un droit d'imposition serait attribué à la juridiction du marché lorsque les règles fiscales internationales en vigueur ne prévoient pas un tel droit, en tenant compte des coûts administratifs et de mise en conformité.

45. La répartition des bénéfices résiduels ou non standards entre les biens incorporels de commercialisation et d'autres facteurs générateurs de bénéfices pourrait être déterminée à l'aide de différentes méthodes. Une des approches serait l'application des méthodes transactionnelles de prix de transfert habituelles. D'un point de vue conceptuel, cette

approche serait assez simple. Premièrement, il faudrait définir les biens incorporels de commercialisation et déterminer leur contribution aux bénéfices de l'entreprise, en fonction de deux hypothèses : (i) une hypothèse selon laquelle les biens incorporels de commercialisation (et les risques afférents) seraient attribués conformément aux règles en vigueur ; et (ii) une hypothèse selon laquelle les biens incorporels de commercialisation (et les risques afférents) seraient attribués à la juridiction du marché. Ce calcul pourrait donner lieu à un ajustement des biens incorporels de commercialisation correspondant à la différence entre ces deux valeurs.

46. La répartition des bénéfices dépendrait entièrement des circonstances propres à chaque cas et de la contribution économique aux bénéfices fournie par les biens incorporels de commercialisation. Cette approche permettrait de continuer à suivre les règles en vigueur qui requièrent d'identifier les biens incorporels de commercialisation spécifiques et de déterminer leur contribution aux bénéfices.

47. Alternativement, on pourrait procéder à cette répartition selon une analyse révisée du partage du bénéfice résiduel fondée sur des approximations plus mécaniques. Comme pour toute méthode de répartition des bénéfices résiduels, un certain nombre d'étapes serait nécessaire, notamment la détermination des bénéfices à considérer, des fonctions habituelles et de leur rémunération, la déduction du bénéfice ordinaire du bénéfice total et enfin la répartition du bénéfice « résiduel ». À cet égard, il existe différentes façons de déterminer le bénéfice ordinaire aux fins du calcul du montant des bénéfices non standardisés par le partage des bénéfices, allant d'une analyse complète des faits et des circonstances applicables aux prix de transfert, jusqu'à une approche plus systématique (par exemple, marge sur les coûts ou sur les immobilisations corporelles). Puis, une fois que le montant du bénéfice ordinaire a été déterminé et soustrait du bénéfice total, plusieurs méthodes permettent de définir la fraction du bénéfice non standard ou résiduel attribuable aux biens incorporels de commercialisation, comme, par exemple, des méthodes fondées sur les coûts (coûts engagés pour le développement des biens incorporels de commercialisation, par rapport aux coûts engagés pour les activités de R-D et au titre des actifs incorporels de fabrication), ou des approches davantage fondées sur des formules (utilisation de pourcentages de contribution fixes, pouvant varier selon le modèle d'affaires).

48. Dès lors que le montant du bénéfice attribuable aux biens incorporels de commercialisation est déterminé, il est réparti entre chaque juridiction du marché sur la base d'un critère de répartition convenu (le chiffre d'affaires ou les ventes, par exemple). Dans ce contexte, le chiffre d'affaires d'un groupe d'entreprises multinationales présent dans le secteur de la publicité, comme c'est le cas d'un bon nombre d'entreprises du numérique, serait déterminé non pas par référence à la juridiction de résidence du payeur, mais par rapport aux clients ciblés par les publicités, à savoir dans le cas d'une plateforme virtuelle, les utilisateurs de la plateforme.

49. Pour répondre aux préoccupations selon lesquelles la mise en œuvre de la proposition donnerait lieu à des polémiques importantes et provoquerait des situations de double imposition pour les entreprises, la proposition devrait offrir aux contribuables la possibilité de bénéficier d'une sécurité fiscale rapide dans le cadre de cette approche et être assortie de mécanismes solides de règlement des différends.

2.2.3. Proposition fondée sur le critère de « présence économique significative »

50. Le Cadre inclusif examinera également une proposition fondée sur le concept de « présence économique significative » tel que décrit à la section 7.6 du Rapport sur l'Action 1 (« Élaboration d'options permettant de relever les défis plus larges soulevés par l'économie numérique en matière de fiscalité directe »). Cette proposition part du constat que la numérisation de l'économie et d'autres progrès technologiques permettent aux entreprises d'exercer une activité économique importante dans des pays où elles n'ont aucune présence physique significative. Selon ce point de vue, de telles avancées technologiques rendent caduques les règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices actuellement applicables.

51. Cette proposition vise à créer une présence imposable dans une juridiction dès lors que l'on peut établir qu'une entreprise non résidente y a une présence économique significative, au regard de facteurs mettant en évidence une interaction voulue, inscrite dans la durée, avec cette juridiction par le biais de technologies numériques et d'autres outils automatisés. Les recettes générées de façon durable constitueraient le critère principal, mais ne suffiraient pas, à elles seules, pour établir le lien. Ce n'est qu'associé à d'autres facteurs que ce critère pourrait servir à établir un lien sous la forme d'une présence économique significative dans le pays concerné. Dans ce contexte, un ou plusieurs des facteurs ci-après pourraient être retenus pour mettre en évidence une interaction voulue, inscrite dans la durée, par le biais de technologies numériques et d'autres outils automatisés, et suffisante pour créer une présence économique significative : (1) l'existence d'une communauté d'utilisateurs et la collecte des données associées ; (2) le volume de contenu numérique issu de cette juridiction ; (3) la facturation et l'encaissement en monnaie locale ou avec un mode de paiement local ; (4) la mise à disposition d'un site internet dans la langue du pays ; (5) la responsabilité de la livraison finale des biens au client ou la fourniture par l'entreprise d'autres services de soutien comme un service après-vente ou un service de réparation et d'entretien ; ou (6) l'exercice d'activités marketing ou de promotion des ventes inscrites dans la durée, en ligne ou autres, visant à attirer la clientèle. Comme indiqué dans le Rapport sur l'Action 1, un lien devrait être établi entre l'activité génératrice de recettes de l'entreprise non résidente et sa présence économique significative dans le pays. La prise en considération des recettes générées en tant que critère nécessiterait d'aborder d'autres questions, comme la définition des catégories de transactions et des seuils à retenir.

52. En vertu de cette proposition, la répartition des bénéfices fondée sur une présence économique significative pourrait s'appuyer sur une répartition fractionnaire des bénéfices, selon la méthode présentée à la section 7.6.2.2 du Rapport sur l'Action 1. L'application de cette méthode passerait par trois étapes :

1. la définition de la base d'imposition à partager,
2. la détermination des clés de répartition à utiliser, et
3. la pondération de ces clés de répartition.

53. La base d'imposition pourrait être déterminée en appliquant le taux de profit global du groupe d'entreprises multinationales considéré aux recettes (chiffre d'affaires) générées dans une juridiction donnée. Cette base d'imposition serait répartie en prenant en compte un certain nombre de facteurs, comme le chiffre d'affaires, les actifs et les effectifs. Cette proposition prévoit également la prise en compte des utilisateurs dans la répartition des bénéfices, dès lors que ceux-ci participent activement au processus de création de valeur de l'entreprise.

54. D'autres méthodes simplifiées de répartition des bénéfices seront également envisagées, comme les méthodes modifiées fondées sur les bénéfices présumés qui sont décrites à la section 7.6.2.3 du Rapport sur l'Action 1.

55. De même, conformément au Rapport sur l'Action 1, cette proposition prévoit la possibilité d'introduire une retenue d'impôt à la source comme mécanisme de collecte et outil de contrôle. Dans ce contexte, il pourrait être envisagé d'appliquer, sur les paiements versés aux entreprises ayant une présence économique significative, un taux faible de retenue à la source calculée sur une base brute, en laissant la possibilité aux entreprises de déposer une déclaration de revenu pour demander un remboursement dès lors que le montant prélevé dépasse le montant de l'impôt dû.

2.2.4. Comparaison entre les propositions

Vue d'ensemble

56. Les trois propositions nécessiteraient une modification des règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices. S'agissant de la règle de lien, il est jugé nécessaire dans tous les cas de repenser le concept de lien traditionnel et, les trois propositions, dans les limites de leurs paramètres respectifs, vont au-delà de la détermination des droits d'imposition fondée sur la présence physique. En ce qui concerne la répartition des bénéfices, la proposition fondée sur la présence économique significative envisage l'utilisation d'une méthode de répartition fractionnaire des bénéfices, éventuellement complétée par un mécanisme de retenue à la source, alors que l'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation et celle fondée sur la participation de l'utilisateur s'appuieraient sur une méthode de partage des bénéfices résiduels. Les trois propositions appliquent une approche globale de la détermination des bénéfices.

57. Si leur origine conceptuelle et leur champ d'application divergent, l'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation et celle fondée sur la participation de l'utilisateur peuvent être appréhendées de façon similaire comme expliqué en détail ci-après. De plus, elles reposent toutes deux sur une méthodologie de partage des bénéfices résiduels pour la répartition des bénéfices. Aussi, la suite de cette section est centrée sur les points communs entre ces deux propositions et les difficultés conceptuelles qu'elles soulèvent, tout en reconnaissant que d'autres points communs peuvent exister entre ces propositions et la proposition fondée sur le concept de présence économique significative, notamment la possibilité d'introduire une retenue à la source à titre de mécanisme de recouvrement ou de « règle de mise en œuvre », dans la mesure où cela n'entraîne pas de double imposition.

Points communs entre l'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation et celle fondée sur la participation de l'utilisateur

58. L'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation et celle fondée sur la participation de l'utilisateur ont en commun plusieurs caractéristiques importantes. Les deux propositions partent du principe que les bénéfices des entreprises doivent être imposés dans le pays où la valeur est créée, et font valoir que les règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien doivent être amendées afin de mieux refléter ce principe. L'une et l'autre se traduiraient par une augmentation de la part de bénéfices attribuée aux pays où sont situés les utilisateurs ou les clients, seraient mises en œuvre en suivant une approche du lien modifiée et une méthode de partage des bénéfices résiduels, et

nécessiteraient une révision des règles actuelles relatives à la répartition des bénéfices et au lien.

59. Malgré ces points communs, ces deux propositions ont une origine conceptuelle différente et donc un champ d'application différent. La proposition fondée sur la participation de l'utilisateur met l'accent sur la valeur créée par l'activité numérique du fait de l'implication, de l'interaction et la contribution des utilisateurs, en termes notamment de contenu, de données et de puissants effets de réseaux. Elle part du postulat que la valeur ainsi créée justifie la réallocation des bénéfices des entreprises concernées vers les pays dans lesquels les utilisateurs sont situés. L'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation, en revanche, met d'avantage l'accent sur le lien factuel intrinsèque existant entre une juridiction de marché et les biens incorporels de commercialisation liés à cette juridiction, tout en suggérant que la fidélité d'un utilisateur actif et investi peut en soi être considérée comme une forme de bien incorporel de commercialisation. Elle part du principe que ce lien intrinsèque justifie la réallocation des bénéfices des entreprises concernées vers les pays dans lesquels les utilisateurs sont situés, ou que ces pays doivent se voir attribuer des droits d'imposition sur une partie des bénéfices attribuables aux biens incorporels de commercialisation. Cette proposition vise également à atténuer les problèmes liés aux pratiques de BEPS, qui permettent de transférer des bénéfices provenant de biens incorporels de commercialisation en dehors de la juridiction où se situe le marché en n'exerçant qu'une fonction décisionnelle relativement modeste en dehors de la juridiction du marché.

60. Cette différence d'approche explique que les champs d'application des propositions ne soient pas les mêmes. L'approche centrée sur la participation de l'utilisateur pourrait s'appliquer uniquement aux plateformes de réseaux sociaux, aux moteurs de recherche et aux places de marché électroniques, tandis que la deuxième approche pourrait potentiellement s'appliquer à un éventail beaucoup étendu d'entreprises disposant d'importants biens incorporels de commercialisation.

61. L'une et l'autre de ces propositions pourraient soulever un certain nombre de questions et de difficultés :

- Dans le cadre de la proposition fondée sur la participation de l'utilisateur, on pourrait arguer que la valeur créée du fait de la contribution ou de l'implication des utilisateurs ne constitue pas une valeur créée par l'entreprise, mais plutôt une valeur créée par des tiers, qui s'apparentent davantage à des fournisseurs qu'à des employés, et qui reçoivent une rémunération de pleine concurrence via la fourniture de services gratuits. En outre, si l'on admet la justification conceptuelle qui sous-tend cette proposition, on peut s'interroger sur le bien-fondé de cette approche au-delà des entreprises centrées sur le numérique identifiées plus haut, et se demander dans quelle mesure son champ d'application ne se révélera pas trop restrictif à mesure que la numérisation gagne les entreprises plus traditionnelles.
- Dans le cadre de la proposition fondée sur les biens incorporels de commercialisation, on pourrait mettre en doute le caractère intrinsèque du lien entre de tels biens incorporels et la juridiction du marché, en particulier lorsque les activités de commercialisation sont exercées en dehors de ladite juridiction et ne tiennent pas particulièrement compte des habitudes et des préférences de la clientèle locale. On peut également s'interroger sur le bien-fondé de cette démarche pour les entreprises présentes sur le secteur B2B (qui vendent des biens industriels et des services professionnels à d'autres entreprises par exemple), dans la mesure où ces entreprises peuvent se caractériser par d'importantes dépenses de

commercialisation et des marques ou marques déposées de valeur ou une grande notoriété, sans pour autant tirer parti des technologies numériques et des données des clients pour mettre au point des techniques de ventes très ciblées ou personnalisées, comme le feraient les entreprises en relation directe avec les consommateurs.

62. Même si les auteurs de ces propositions contesteraient l'existence de telles difficultés, il paraît justifié, au vu de l'objectif plus large de jeter les bases potentielles d'un consensus international, d'envisager la recherche d'une justification rationnelle unifiée, afin de lever les interrogations ci-dessus et de gommer les différences de concept et de portée entre les deux propositions.

63. Si les bases conceptuelles qui sous-tendent ces propositions sont différentes, un examen plus attentif des fondements communs à l'une et à l'autre, qui reposent sur la création de valeur par l'entreprise, pourrait faciliter l'élaboration d'une approche unifiée. On pourrait, dans le cadre existant centré sur la création de valeur, penser l'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation et celle fondée sur la participation de l'utilisateur de façon à remettre en cause les hypothèses qui sous-tendent les règles actuelles de répartition des bénéfices en s'interrogeant sur ce que signifie avoir une présence ou une participation active dans une juridiction et y exercer des activités.

64. Selon le paradigme actuel, les bénéfices sont généralement répartis en fonction de la juridiction où les activités physiques sont exercées ou, dans le cas où le revenu à attribuer représente la rémunération du capital/des risques, en fonction de la juridiction de résidence de l'entité qui est juridiquement propriétaire du capital ainsi que de celle où se situent les personnes qui prennent les décisions pertinentes relatives au déploiement de ce capital. À moins d'y être physiquement présente, y compris par le biais d'un agent dépendant, l'entreprise ne sera généralement pas imposée dans la juridiction de l'utilisateur ou du client. À l'inverse, on pourrait dire que l'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation et celle fondée sur la participation de l'utilisateur incarnent une vision différente de la notion de présence. On pourrait dire de ces deux propositions qu'elles considèrent que, même lorsque son site physique se situe pour une large part en dehors de la juridiction du marché, une entreprise peut avoir une présence ou une participation active dans cette juridiction et y créer de la valeur par le biais d'activités en relation directe avec les clients/les utilisateurs qui peuvent être considérées comme ayant lieu dans cette juridiction.

65. Cela étant, on pourrait dire que ces propositions partent toutes les deux du principe que, faute de reconnaître la réalité d'aujourd'hui, à savoir que les entreprises peuvent sans aucune implantation physique avoir une présence ou une participation active dans une juridiction du marché, ou du moins une présence qui justifierait l'attribution d'une fraction substantielle des bénéfices à cette juridiction, les règles fiscales internationales actuelles ne permettent pas d'attribuer correctement les bénéfices aux juridictions où l'on peut considérer, au regard de la place croissante du numérique dans le monde d'aujourd'hui, que l'entreprise crée de la valeur.

66. Si l'on appréhende l'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation et celle fondée sur la participation de l'utilisateur de ce point de vue commun – à savoir une réinterprétation des hypothèses qui sous-tendent le cadre actuel sur le lieu où l'entreprise exerce ses activités – la principale question à traiter pour parvenir à une approche unifiée devient plus évidente. Cette question serait de savoir dans quelles situations on peut affirmer qu'une entreprise qui possède un site physique en dehors d'une

juridiction du marché a une présence ou une participation active dans cette juridiction et y crée de la valeur par le biais d'activités en lien avec ses utilisateurs ou ses clients.

67. Les deux propositions partagent le point de vue selon lequel, en vertu d'un principe fondé sur la création de valeur, le simple fait de vendre des biens et des services à des clients situés dans une juridiction ne devrait pas conduire une entreprise à avoir une présence ou une participation active dans cette juridiction, quel que soit le volume de ces ventes. De fait, les deux propositions interprètent la présence ou la participation active comme étant fonction des efforts actifs d'ouverture et d'interaction déployés par l'entreprise envers ses utilisateurs ou ses clients, y compris par l'usage de technologies numériques, afin de cultiver et faire prospérer ses liens avec des clients ou des utilisateurs locaux, de manière à créer une valeur utile pour l'entreprise. La question est alors de déterminer si ce concept est pertinent :

- uniquement dans les situations où les entreprises axées sur le numérique nouent des liens avec des utilisateurs, interagissent avec eux et exploitent leurs contributions via une plateforme numérique, selon la proposition fondée sur la participation des utilisateurs ;
- dans un éventail plus large de situations dans lesquelles, par exemple, les entreprises en relation directe avec les consommateurs utilisent les technologies numériques pour développer une clientèle, réunir des données sur leurs clients ou mener des activités marketing très ciblées et personnaliser leurs produits ; ou
- dans toutes les situations où des entreprises détiennent d'importants biens incorporels de commercialisation qui peuvent être attribués aux clients d'une juridiction, selon la proposition fondée sur les biens incorporels de commercialisation.

68. Pour analyser cette question, il faudra déterminer de quelle manière la numérisation impacte différentes entreprises et branches d'activité, et leur permet de participer activement à des marchés distants de clients ou d'utilisateurs selon des modalités ou à un degré qui n'étaient pas possibles avant les progrès technologiques rapides qui ont eu lieu au cours des dernières décennies.

2.3. Caractéristiques conceptuelles à prendre éventuellement en compte

69. Au vu des points communs identifiés ci-dessus, la proposition fondée sur les biens incorporels de commercialisation comme celle reposant sur la participation des utilisateurs soulèvent des questions techniques similaires qui justifient de prendre simultanément en considération leurs principales caractéristiques respectives. Les détails de la proposition fondée sur la notion de présence économique significative étaient toujours en cours d'élaboration au moment de la rédaction de ce document de consultation. Par conséquent, les caractéristiques présentées dans cette section 2.3 concernent, pour l'essentiel, l'approche fondée sur les biens incorporels de commercialisation et celle fondée sur la participation de l'utilisateur.

70. Un certain nombre d'options techniques seront examinées brièvement ci-après, s'agissant notamment des importants arbitrages stratégiques qui doivent être réalisés entre la recherche de précision – moyennant l'application de critères détaillés et factuels par exemple – et le besoin de sécurité et prévisibilité – par l'utilisation de méthodes simplifiées par exemple. Il sera nécessaire d'approfondir l'analyse technique de chacune de ces caractéristiques au fur et à mesure de l'élaboration des propositions, y compris l'analyse

des avantages et des inconvénients de ces propositions, prenant en compte les différents niveaux de développement et les ressources des administrations fiscales, la nécessité d'avoir des règles du jeu équitables entre les petites et les grandes juridictions, ainsi que les effets potentiels des différentes options sur les recettes fiscales et le comportement des contribuables.

2.3.1. Champ d'application et limites potentielles

71. Si leur point de départ diverge, il est envisagé dans un cas comme dans l'autre de limiter expressément le champ d'application des propositions pour l'aligner sur les objectifs stratégiques évoqués ci-dessus et limiter les contraintes administratives et de mise en conformité. Ces limites pourraient être articulées de différentes façons, mais la portée des propositions devrait être restreinte aux seules entreprises dans lesquelles il apparaît que les biens incorporels de commercialisation et/ou la participation des utilisateurs contribuent de façon significative à la génération de revenu. Cela pourrait être déterminé, par exemple, par un recours à des seuils de matérialité (par exemple, les rapports de coût, la taille de la base d'utilisateurs ou de la clientèle, ou d'autres indicateurs) et par exclusion (par exemple, selon une règle de minimis, des exonérations par secteur d'activité, l'exonération des produits de base). Des limites supplémentaires, concernant par exemple la taille ou la rentabilité du contribuable, pourraient également être appliquées afin de recentrer encore davantage la portée des propositions et de réduire les coûts liés au respect des obligations associées, même si l'établissement de distinctions soulève également des problèmes d'équité.

2.3.2. Segmentation par branched'activité

72. De nombreux aspects de ces propositions donnent à penser qu'il serait plus approprié de les appliquer au niveau des branches d'activité plutôt qu'au niveau des groupes d'entreprises multinationales. Une approche parbranche d'activité soulèverait en revanche des problèmes d'ordre administratif et de disponibilité des données non négligeables, qui pourraient être source d'incertitude et de complexité accrues.

2.3.3. Calcul des bénéfices

73. Il est probable que le montant des bénéfices (ou des pertes) à réattribuer ne puisse être calculé en faisant appel aux méthodes transactionnelles de prix de transfert existantes. Il pourrait au contraire être nécessaire de développer un nouveau type de méthode de partage des bénéfices résiduels, reposant sur des principes simplifiés pour le calcul desdits bénéfices et l'obtention de résultats se rapprochant de ceux obtenus en application du principe de pleine concurrence. Hormis ce traitement spécial des bénéfices attribuables à la participation des utilisateurs ou aux biens incorporels de commercialisation (ou autre formule alternative), les règles d'attribution des bénéfices existantes continueraient de s'appliquer.

74. Une telle proposition comprendrait les étapes suivantes :

1. calcul des bénéfices totaux ou combinés ;
2. identification de la part de bénéfices résiduels ou non standards, en défalquant de ces bénéfices totaux ou combinés les bénéfices attribuables aux fonctions courantes ; et

3. détermination de la portion des bénéfices résiduels à réattribuer.

75. Bien qu'elle présente de nombreuses similitudes avec la méthode existante de partage des bénéfices, cette proposition pourrait s'appliquer à un agrégat plus large – à savoir les bénéfices combinés de multiples entités – et reposerait sur des principes de simplification destinés à faciliter les calculs. En effet, le risque de différends et d'incertitude lié aux résultats obtenus en application de cette proposition est d'autant plus grand que les étapes ci-dessus reposent sur des critères détaillés et factuels (analyse conventionnelle des prix de transfert par exemple). Une réduction de la complexité relative à la mise en œuvre des diverses étapes susmentionnées, tout en garantissant dans le même temps que toute approximation soit fondée sur des principes cohérents, sera ainsi une considération principale au stade de l'élaboration. Il conviendrait d'évaluer aussi dans le cadre du développement de ces propositions les diverses implications de toute méthode simplifiée envisagée, y compris une étude de leur impact sur les recettes fiscales et le comportement des contribuables. Dans certaines entreprises comme celles à forte composante numérique, il apparaît important, du point de vue des résultats, d'établir une distinction entre les bénéfices non standards attribués aux actifs incorporels de fabrication et ceux attribués à la participation des utilisateurs ou aux biens incorporels de commercialisation, avec lesquels ils sont souvent interconnectés, encore que cette distinction puisse être difficile à opérer.

76. Il est important de noter que le montant des bénéfices non standards ou résiduels calculés en application de ces méthodes ne serait pas nécessairement positif – lorsque la somme des bénéfices ordinaires est supérieure au total des bénéfices réels du groupe d'entreprises multinationales ou de la branche d'activité considéré. Une approche possible serait d'appliquer les propositions de la même façon aux pertes non standards, auquel cas la part des pertes attribuables aux biens incorporels de commercialisation ou à la participation des utilisateurs devrait également être réattribuée.

2.3.4. Attribution des bénéfices

77. Le montant des bénéfices (ou pertes) à réattribuer à la juridiction du marché ou de l'utilisateur appropriée devra être calculé selon un critère de répartition préalablement choisi d'un commun accord. Cet indicateur devra constituer une estimation raisonnable de la valeur créée dans chaque juridiction, et devra pouvoir être appliqué et géré à la fois par les contribuables et les autorités fiscales.

78. L'approche la plus simple pourrait consister à s'appuyer sur le chiffre d'affaires ou les recettes pour attribuer ces bénéfices à la juridiction du marché ou de l'utilisateur considérée, même s'il est possible d'envisager d'autres approches faisant intervenir les utilisateurs, les dépenses engagées dans certaines juridictions en particulier, etc. La méthode utilisée pour attribuer les bénéfices à la juridiction appropriée des utilisateurs ou du marché devrait s'inspirer de la méthode utilisée pour déterminer le montant approprié des bénéfices non standards (« *non-routine profits* ») ou résiduels. Les questions liées à la mise en œuvre et les possibles opportunités d'évasion fiscale devront être identifiées et prises en compte (par exemple, la manipulation du lieu des ventes). Des ajustements ou modulations de l'indicateur pourraient aussi être nécessaires dans le cas des recettes publicitaires afin de s'assurer que les bénéfices sont attribués à la juridiction où se situe la cible publicitaire, par opposition à la juridiction où se situe l'acquéreur de l'annonce publicitaire.

79. Parallèlement, dans la mesure où les propositions ne supplanteraient pas entièrement les règles actuelles de répartition des bénéfices, des règles supplémentaires

seront requises pour réconcilier les résultats produits par les propositions avec les résultats produits par les règles actuelles de répartition des bénéfices et pour prévenir les situations de double imposition (par exemple, limiter l'application des règles actuelles à certains domaines, des ajustements intra-groupe).

2.3.5. Élimination de la double imposition

80. Dans la mesure où les nouvelles propositions relatives à la répartition des bénéfices envisagent une réattribution des bénéfices résiduels d'un groupe d'entreprises multinationales à la juridiction de l'utilisateur ou à la juridiction du marché, il paraît nécessaire de modifier les dispositions des conventions en vigueur aux fins de l'élimination de la double imposition. L'ajustement du montant des bénéfices attribués aux membres du groupe d'entreprises multinationales considéré doit viser à empêcher la double imposition des entreprises associées.

81. De plus, il pourrait être nécessaire d'intégrer dans les nouvelles propositions de solides mécanismes de prévention et de règlement des différends afin d'éviter que leur mise en œuvre ne soit source de double imposition pour les entreprises.

2.3.6. Considérations relatives au lien et aux conventions fiscales

82. La mise en œuvre des propositions de répartition des bénéfices nécessiterait la définition de nouveaux critères de lien. La principale tâche consisterait à donner aux juridictions où se situent le marché ou les utilisateurs le droit d'imposer les revenus supplémentaires, même si l'entité qui génère ces revenus n'a pas de présence imposable en application des principes des conventions en vigueur. Cela pourrait être potentiellement réalisé en modifiant ou complétant la définition d'« établissement stable » donnée à l'article 5, concomitamment avec une modification des règles distributives des articles 7 et 9. Cependant, les dispositions existantes examinent les transactions entre entreprises ou composantes d'une entreprise, tandis que les nouvelles propositions se fondent sur le bénéfice combiné de multiples entités au sein d'un même groupe d'entreprises multinationales. Dès lors, une approche alternative serait d'introduire un nouveau critère du lien par l'intermédiaire d'une règle autonome de répartition des droits d'imposition afférents au revenu additionnel. Dans tous les cas, les propositions reconnaissant le besoin d'établir un nouveau critère du lien, qui sera basé sur un seuil alternatif. Il existe des similitudes entre cette approche et les règles relatives au lien reposant sur un concept de présence économique significative décrites dans la section 2.2.3 qui doivent être analysées plus avant. De toute évidence, les pays pourraient avoir besoin de modifier leur législation interne afin de pouvoir donner effet à tout nouvel article éventuel, et pourraient avoir intérêt à coordonner le développement de leurs règles de droit interne respectives.

2.3.7. Administration

83. L'imposition du revenu réattribué dans la juridiction des utilisateurs ou du marché nécessitera de déterminer l'identité du contribuable sur lequel pèse la charge fiscale et les obligations de déclaration. Dans la mesure où la proposition pourrait entraîner une réattribution du revenu généré par de multiples entités d'un groupe d'entreprises multinationales (qui pourrait être résident de la juridiction où doit être acquitté l'impôt ou d'une autre juridiction), des travaux supplémentaires seront nécessaires afin d'identifier et d'examiner les différentes options envisageables pour répartir la charge fiscale, tout en prenant en compte la charge administrative et les risques de non-respect des obligations fiscales.

84. Les propositions devraient intégrer des mécanismes solides de prévention et de règlement des différends afin de répondre aux préoccupations selon lesquelles leur mise en œuvre pourrait être une source de litiges et de double imposition supplémentaires pour les entreprises, et mettre l'accent sur la simplicité. Par exemple, des éléments afférents à une sécurité fiscale rapide pourront aller de l'amélioration de l'évaluation multilatérale des risques, en s'inspirant du projet pilote *International Compliance Assurance Programme* (ICAP), à la mise en œuvre de programmes d'APP multilatéraux ou de projets conjoints de vérification, et devront suivre des procédures coordonnées et unifiées de sorte à diminuer la controverse autour de l'application des règles et à limiter autant que faire se peut les risques de double imposition. L'objectif de potentiels mécanismes de prévention et de règlement des différends serait de garantir l'application cohérente des propositions parmi les administrations fiscales dans de multiples juridictions.

85. L'application concrète des propositions supposerait également de mettre à la disposition des administrations fiscales un certain nombre d'informations (total des bénéfiques, branched'activité par exemple), qui pourraient provenir des données de comptabilité financière ou fiscale. Les éventuels champs de données supplémentaires requis pourraient être intégrés aux mécanismes déjà existants de communication et d'échange de renseignements comme celui mis en place dans le cadre de l'Action 13 du BEPS (déclaration pays par pays).

86. Pour améliorer les aspects relatifs au respect des obligations, le recours à des mécanismes de simplification administrative ainsi qu'à des mécanismes de recouvrement de l'impôt fondés sur des principes, comme de nouveaux mécanismes ou des mécanismes déjà existants de retenue à la source prenant la forme d'une « règle de mise en œuvre » qui sous-tend l'application des propositions, pourrait aussi être étudié, à condition que cette solution ne fasse pas naître de double imposition.

2.4. Questions pour commentaires publics

87. Les commentateurs sont invités à donner leur point de vue sur les questions stratégiques, techniques et pratiques soulevées par chacune des trois propositions présentées ci-dessus. Ils sont tout particulièrement invités à s'exprimer sur les questions suivantes :

1. Que pensez-vous globalement de ces propositions ? En répondant à cette question, veuillez tenir compte des objectifs, de la justification rationnelle et des répercussions économiques et comportementales des propositions.
2. Dans quelle mesure pensez-vous que les entreprises sont susceptibles, du fait de la numérisation de l'économie, d'avoir une présence ou une participation active dans une juridiction qui échapperait aux règles actuelles relatives au lien ou à la répartition des bénéfiques ? Merci de préciser dans votre réponse :
 - i. Quel type d'entreprises sont selon vous concernées, et qu'est-ce qui pourrait vous amener à reconsidérer votre position ?
 - ii. Quels sont les avantages procurés par la méthode de partage des bénéfiques résiduels, la méthode de répartition fractionnaire des bénéfiques ou toute autre méthode de répartition des revenus en lien avec de telles activités ?
3. Quelles seraient les principales caractéristiques à prendre en considération pour le développement de nouvelles règles relatives au lien et à la répartition des bénéfiques qui soient conformes aux propositions décrites ci-dessus, notamment eu égard au

champ d'application, au seuil, au traitement des pertes et aux facteurs à prendre en compte dans le cadre des différentes méthodes de répartition des bénéfices ?

4. Quelles pourraient être les méthodes les plus efficaces pour réduire la complexité, garantir une sécurité fiscale rapide et éviter ou résoudre les différends impliquant plusieurs juridictions ?

3. Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition

88. Cette partie du document expose des propositions visant à appréhender les risques qui subsistent en matière de transfert des bénéficiaires vers des entités soumises à une imposition nulle ou très faible, et qui aboutiraient à ce résultat par la formulation de deux règles interdépendantes : une règle d'inclusion du revenu et une règle relative aux paiements ayant un effet d'érosion de la base. La justification rationnelle et les aspects pratiques de ces règles sont décrits ci-dessous, accompagnés d'un examen des questions essentielles à des fins de consultation.

3.1. Vue d'ensemble et contexte

89. Si les mesures issues des rapports BEPS ont permis de mieux aligner l'impôt sur la création de valeur et de colmater les brèches qui, dans l'architecture fiscale internationale, sont à l'origine de cas de double non-imposition, certains membres du Cadre inclusif font observer que ces mesures n'offrent pas encore de solution complète face aux risques que continuent de faire peser les structures qui transfèrent leurs bénéficiaires à des entités situées dans des juridictions à fiscalité très faible ou nulle. Ces risques sont particulièrement élevés en ce qui concerne les bénéficiaires en lien avec des actifs incorporels, prédominants dans l'économie numérique, mais également, dans un contexte plus général, dès lors par exemple que des entités de groupes financées par fonds propres dégagent à partir d'activités de prêts intra-groupe ou d'autres activités similaires, des bénéficiaires qui sont peu ou pas imposés dans les juridictions où elles sont établies.

90. Cette proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition s'inscrit dans ce contexte. Elle entend respecter le droit souverain de chaque juridiction de définir ses propres taux d'imposition, mais renforce la souveraineté fiscale de l'ensemble d'entre eux de « récupérer » l'impôt sur les bénéficiaires lorsque d'autres pays n'ont pas suffisamment exercé leur droit initial d'imposition. Elle reconnaît que l'absence d'action multilatérale fait courir le risque d'une action unilatérale non concertée, dans le double objectif d'attirer une base fiscale supplémentaire tout en consolidant celle existante, ce qui serait préjudiciable à l'ensemble des pays, petits ou grands, développés ou en développement. Elle part du postulat qu'une action globale est nécessaire pour mettre un terme à une « course au moins disant » néfaste, qui, faute de mesures, exposerait au risque de déplacer l'assiette de l'impôt destiné à financer les biens publics vers des bases moins mobiles comme le travail ou la consommation, sapant par là même la souveraineté fiscale des nations et des législateurs élus. Les mesures unilatérales adoptées en réponse sont susceptibles de se traduire par une double imposition, voire par l'apparition de nouvelles formes de protectionnisme. Les pays en développement, dont les marchés sont souvent plus petits, pourraient sortir perdants d'une telle course, et, partant, être amenés à dépendre davantage encore de l'imposition des ressources naturelles pour financer leurs dépenses publiques, tout en multipliant les zones franches et autres mesures d'incitation pour attirer l'investissement direct étranger. Cette proposition va par conséquent dans le sens de l'instauration d'un cadre multilatéral, en vue de parvenir à un résultat équilibré, qui rend les décisions d'implantation des entreprises moins sensibles aux considérations d'ordre fiscal, limite les coûts de mise en conformité et d'administration et évite la double imposition.

91. Étant donné, comme indiqué dans le Rapport sur l'Action 1, qu'il serait difficile, pour ne pas dire impossible, d'isoler l'économie numérique du reste de l'économie à des fins fiscales, il a été convenu que la portée de cette proposition de lutte contre l'érosion de la base d'imposition ne se limiterait pas aux seules entreprises à forte composante numérique. Centrée sur les problématiques de BEPS en suspens, elle présente une solution pour que les entreprises qui exercent leurs activités à l'international s'acquittent systématiquement d'un impôt minimum. Elle part du principe qu'on ne peut tolérer qu'un faible niveau de substance puisse se traduire par une attribution d'un montant élevé de bénéfices fondés sur les risques et d'actifs incorporels à des entités d'un groupe faiblement imposées, voire pas du tout. Ce faisant, elle apporte une réponse aux problématiques de BEPS non résolues, liées à la numérisation de l'économie, dès lors que les entreprises du numérique sont particulièrement bien placées pour recourir à de telles structures de planification au regard de l'importance relative des actifs incorporels dans la génération de bénéfices. Mais elle va plus loin encore en abordant ces problématiques sous un angle plus large.

3.2. Aspects pratiques

92. Cette proposition vise à apporter une solution aux problématiques de BEPS en suspens moyennant l'élaboration de deux règles interconnectées :

1. une **règle d'inclusion du revenu** visant à imposer le revenu des succursales étrangères ou des entités contrôlées, dès lors que celui-ci a été soumis à un faible taux effectif d'imposition dans la juridiction d'établissement ou de résidence des dites succursales ou entités ; et
2. un **impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition** visant à empêcher les déductions ou les allègements prévus par les conventions au titre de certains paiements, à moins que ces paiements n'aient été soumis à un taux effectif d'imposition supérieur ou égal à un seuil déterminé.

93. La mise en œuvre de ces règles supposerait de modifier la législation interne des pays ainsi que les conventions de double imposition, et serait assortie d'un mécanisme visant à coordonner les règles ou à en définir l'ordre d'application, afin d'éviter le risque de double imposition économique qui pourrait autrement survenir dans l'hypothèse où plusieurs juridictions tenteraient de les appliquer à la même structure ou aux mêmes montages.

94. Il conviendra également, dans le cadre de cette proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition, de s'interroger plus avant sur la nécessité éventuelle de définir des règles supplémentaires spécifiques pour répondre aux problématiques soulevées par les entités fortement capitalisées.

95. Quelques-unes des questions de portée plus large qui pourraient devoir être abordées dans le cadre de cette proposition incluent :

- engager des travaux supplémentaires afin de clarifier les types d'entités, d'arrangements et de comportements qui entrent dans le champ d'application de la proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition, avec des exemples à l'appui ;
- mener une analyse du fonctionnement prévu de la règle en vue des changements anticipés du comportement à la fois des entreprises et des juridictions en réponse à la proposition ;

- approfondir la réflexion sur le rôle du critère de substance dans l'application de la proposition (y compris le critère de substance développé sous l'égide de l'Action 5 du projet BEPS), en particulier dans le contexte de sa volonté de ne pas avoir d'impact sur les décisions de structuration et de localisation prises pour des raisons économiques ou stratégiques ;
- réfléchir à l'élaboration de régimes de protection (« *safe harbours* ») qui permettraient de réduire la complexité inhérente à l'application de la règle ; et
- coordonner les résultats et la possibilité d'intégrer des éléments propres aux mécanismes de prévention et de règlement des différends afin de réduire les risques de litiges inhérents à l'application des règles et d'atténuer les risques de double imposition.

3.3. Règle d'inclusion du revenu

96. La règle d'inclusion du revenu fonctionnerait comme un impôt minimum, en exigeant des actionnaires qui détiennent une participation dans une société de comptabiliser une part appropriée des bénéfices réalisés par cette société dès lors que ces bénéfices n'ont pas été imposés à un taux minimum. Cette règle s'imposerait à tout actionnaire détenant une participation directe ou indirecte significative (25 % par exemple) dans cette société, et s'appliquerait au niveau de chaque juridiction. Le montant du revenu à prendre en compte serait calculé en application des règles de droit interne et les actionnaires pourraient prétendre à un crédit d'impôt pour tout impôt éventuellement acquitté au titre des bénéfices attribués, dont le montant serait également calculé au niveau de chaque juridiction. Cette règle s'inscrirait en complément des règles nationales relatives aux SEC sans s'y substituer.

97. Dans le cas des succursales étrangères exonérées d'impôts, cette règle remplacerait le régime d'exonération accordée à la succursale au titre du revenu soumis à un faible taux effectif d'imposition dans la juridiction étrangère par un système de crédit d'impôt.

98. Cette règle s'appuierait sur les recommandations de l'Action 3 du projet BEPS ainsi que sur certains aspects du régime relatif aux « revenus mondiaux générés par des actifs incorporels faiblement imposés » (taxe « GILTI ») applicable aux États-Unis⁷. Elle serait conçue de telle sorte à permettre aux États membres de l'Union européenne de l'appliquer aux filiales situées sur leur territoire comme à l'étranger, et de l'inclure, s'ils le souhaitent, dans une directive de l'UE.

99. Les bénéfices du groupe d'entreprises multinationales considéré seraient ainsi, en vertu de la règle d'inclusion du revenu, imposés à un taux minimum, ce qui réduirait l'incitation à attribuer des bénéfices à des entités faiblement imposées à des fins fiscales. Cette règle aurait pour effet de protéger la base d'imposition de la juridiction de la société mère ainsi que d'autres pays dans lesquels le groupe considéré exerce ses activités, en diminuant l'incitation à mettre en place des mécanismes de financement intra-groupe, comme une forte capitalisation, ou d'autres structures de planification fiscale visant à sortir de la comptabilité d'entités fortement imposées des bénéfices, pour les transférer vers des

⁷ Public Law n° 115-97, 22 décembre 2017, Section 14201 (a) introduisant l'alinéa 951A de la sous-section F de la partie III du sous-chapitre N du chapitre 1 de l'Internal Revenue Code of 1986 (US Congress, 2017).

entités faiblement taxées. Cette règle n'aurait pas d'incidence sur les décisions de structuration ou de localisation motivées par des raisons économiques ou opérationnelles.

100. Outre la question de la méthode à suivre pour déterminer et appliquer le taux d'imposition minimal à proprement parler, l'élaboration d'une telle règle soulève un certain nombre de questions techniques qu'il conviendrait d'aborder, en s'inspirant de l'expérience des pays disposant de règles similaires :

- les types d'entités incluses et la détermination du taux minimum de participation ou de contrôle requis pour pouvoir appliquer la règle, et en particulier la question de l'accès, par les actionnaires minoritaires, aux informations nécessaires pour pouvoir déterminer et calculer le montant de l'impôt à acquitter ;
- les mécanismes à mettre en place pour déterminer si une société a été soumise au taux d'imposition minimum retenu (autrement dit la définition du critère de taux effectif d'imposition) ;
- la conception éventuelle de seuils ou de mesures de protection destinés à faciliter l'administration et la mise en conformité ;
- la définition de règles de répartition des bénéfices aux actionnaires fondées sur leur contrôle ou leur propriété économique, y compris de mécanismes visant à éviter que les contribuables ne contournent les règles par le jeu des structurations ;
- si le revenu inclus devrait être imposé au taux minimum ou au taux plein selon le droit interne ;
- la conception de mécanismes pour éviter la double imposition et notamment de règles régissant l'utilisation des crédits d'impôt étrangers et les ajustements correspondants aux champ d'application de toute exonération associée ; et
- la question de la compatibilité de la règle d'inclusion du revenu avec les obligations du droit international et, le cas échéant, de l'Union européenne.

3.4. Impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition

101. L'introduction d'un impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition constitue le second élément clé de cette proposition. Cette règle complète la règle d'inclusion du revenu en permettant à la juridiction considérée de se prémunir contre les paiements entraînant une érosion de l'assiette fiscale. Plus précisément, cette règle s'articulerait autour des deux volets suivants :

- une *règle relative aux paiements insuffisamment imposés*, qui refuserait toute déduction au titre d'un paiement à une partie liée lorsque ce paiement n'a pas été imposé à un taux minimum ; et
- une *règle d'assujettissement à l'impôt* qui serait introduite dans les conventions fiscales, afin que certains des avantages prévus au titre desdites conventions ne puissent être accordés dans un État que si l'élément de revenu correspondant est suffisamment imposé dans l'autre État.

102. L'introduction de ces deux mesures dans la proposition permet d'apporter une solution complète face aux risques de transfert de bénéfices en veillant à prémunir la juridiction du payeur contre les risques de paiements ayant pour effet d'éroder la base

d'imposition, même lorsque le bénéficiaire n'est pas tenu d'acquitter un impôt sur ce paiement au titre de la règle d'inclusion du revenu.

3.4.1. Règle relative aux paiements insuffisamment imposés

103. Le principe de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés serait de refuser les déductions au titre de certaines catégories définies de paiements à une partie liée à moins que ces paiements n'aient été soumis à un taux effectif d'imposition minimum. Le critère du taux effectif d'imposition applicable tiendrait compte des éventuelles retenues à la source sur ce paiement (notamment du fait du refus de l'octroi des avantages prévus par une convention fiscale en vertu de la règle d'assujettissement à l'impôt présentée plus loin). Le test visant à déterminer si le paiement considéré a été effectué au profit d'une partie liée pourrait s'appuyer sur un critère commun de propriété de 25 %, semblable à celui prévu pour l'application de la règle d'inclusion du revenu et dans l'Action 2 relatif aux dispositifs hybrides.

104. Cette règle devrait s'appliquer à un large éventail de paiements et couvrir les montages « relais » et « importés », lorsque l'effet du paiement insuffisamment imposé est « importé » dans la juridiction du payeur moyennant un paiement qui échapperait autrement à la règle. Une portée étendue aurait manifestement pour avantage d'éviter les problèmes de conception liés à la définition de catégories spécifiques de paiements et empêcherait les groupes d'entreprises multinationales de pouvoir structurer leurs transactions de manière à échapper à cette définition.

105. Outre la question de la détermination et de l'application de la méthode de calcul du taux minimum applicable et de la pertinence d'éventuelles exigences de substance – similaires aux concepts développés en lien avec l'Action 5 du BEPS – qui pourraient être applicables à l'entité destinataire du paiement, l'élaboration de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés pose un certain nombre de questions techniques qu'il conviendrait de traiter, en s'inspirant de l'expérience des pays disposant de règles similaires :

- la définition de l'étendue des paiements couverts par la règle, compte tenu en particulier de la nécessité de définir un champ d'application réaliste, qui couvrirait l'ensemble des risques de transfert de bénéfices tout en réduisant autant que possible la charge administrative et de mise en conformité et en limitant les possibilités de double imposition économique ou d'imposition excessive ;
- la détermination du seuil à partir duquel une partie serait considérée comme une partie liée, et en particulier, le niveau de contrôle commun et les informations vraisemblablement nécessaires aux parties pour être en mesure de se conformer à la règle, et éviter toute incidence fiscale non intentionnelle ;
- le fonctionnement du critère de taux effectif d'imposition, notamment afin de déterminer s'il doit être appliqué au niveau de chaque entité, ou de chaque transaction, et l'élaboration d'indicateurs solides et viables pour calculer le taux effectif d'imposition applicable à chaque type de paiement ;
- la question de la compatibilité de cette règle avec les obligations du droit international ; et
- si la règle devrait entraîner le refus d'une déduction dans son intégralité ou sur une base graduée qui reflète le niveau d'imposition dans la juridiction du bénéficiaire.

3.4.2. Règle d'assujettissement à l'impôt

106. En complément de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés, la proposition de lutte contre l'érosion de la base d'imposition comporterait également une règle d'assujettissement à l'impôt applicable aux paiements insuffisamment imposés qui pourraient autrement ouvrir droit à un allègement fiscal au titre d'une convention de double imposition. L'application de cette règle permettrait de refuser les avantages prévus par une convention en vertu des articles suivants du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (la numérotation est celle du Modèle de Convention) :

- **Article 7 (Bénéfices des entreprises).** Dans le présent cas de figure, la règle d'assujettissement à l'impôt autoriserait un État contractant à imposer les bénéfices d'une entreprise non résidente nonobstant son obligation en vertu de l'article 7 de n'imposer que les bénéfices attribuables à un établissement stable, dès lors que lesdits bénéfices ne sont pas soumis à un taux minimum d'imposition dans l'État de résidence.
- **Article 9 (Entreprises associées).** Les ajustements corrélatifs effectués dans un État contractant seraient, en vertu de la règle d'assujettissement à l'impôt, fonction du niveau d'imposition effective dans l'État ayant procédé à l'ajustement primaire en vertu de l'article 9, sachant que ce dernier serait tenu de préciser l'imposition effective appliquée à l'ajustement.
- **Article 10 (Dividendes).** La règle d'assujettissement à l'impôt permettrait de refuser les avantages prévus par une convention fiscale dans l'État de la source dès lors que l'État de résidence ne soumet pas le dividende à un taux effectif d'imposition minimum. Dans la mesure où cette règle pourrait remettre en cause l'objectif des régimes d'exonération des participations qui est d'éviter une double imposition économique, on pourrait envisager une autre règle afin de prévoir une exception générale pour de tels régimes ou d'introduire un critère spécifique de taux d'imposition effectif qui prendrait en compte les différences dans les régimes d'allègement fiscal entre l'État de résidence et l'État de la source.
- **Articles 11 à 13 (Intérêts, redevances, gains en capital).** La règle d'assujettissement à l'impôt permettrait de refuser l'octroi des avantages prévus par les conventions fiscales dans l'État de la source dès lors que l'État de résidence n'impose pas à un taux minimum les intérêts, redevances et gains en capital.
- **Article 21 (Autres revenus).** De façon similaire, la règle d'assujettissement à l'impôt permettrait, dans les cas où l'article 21 attribue des droits d'imposition exclusifs à l'État de résidence au titre d'autres revenus, de refuser l'octroi des avantages prévus par les conventions fiscales dans l'État de la source dès lors que l'État de résidence n'impose pas à un taux minimum ces autres revenus.

107. La règle d'assujettissement à l'impôt devrait être limitée aux paiements entre parties liées, mais un élargissement de son champ d'application pourrait être étudiée dans les articles 11 à 13. L'application de seuils et de mesures de protection destinés à faciliter l'administration et le respect de la règle pourrait également être envisagée, de même qu'une délégation de pouvoir d'appliquer la règle d'assujettissement à l'impôt et des mécanismes de règlement des différends afin de s'assurer que la mise en œuvre de l'impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition est bien effective, coordonnée et limite les risques de double imposition.

108. Outre les questions techniques qui devront être abordées dans le cadre de l'élaboration de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (qui s'appliquent de la même façon à la règle d'assujettissement à l'impôt), les aspects techniques suivants devront également être traités :

- impact sur les exonérations fiscales accordées au titre de la distribution de dividendes en vue d'atténuer la double imposition de tels dividendes qui ne devraient probablement pas être touchés par une règle d'assujettissement à l'impôt ;
- informations que le destinataire du paiement serait tenu de fournir aux payeurs et aux intermédiaires effectuant la retenue à la source afin de pouvoir prétendre aux avantages prévus par une convention fiscale ; et
- impact sur certaines catégories de contribuables (personnes physiques, fonds de pension, organismes de bienfaisance par exemple).

3.5. Coordination des règles

109. Étant donné que les différents éléments de la proposition de lutte contre l'érosion de la base d'imposition visent les mêmes structures, les règles pourraient se recouper dans une certaine mesure. Partant de ce constat, il conviendrait de concevoir un mécanisme pour définir l'ordre d'application des règles. Deux solutions au moins sont envisageables à cet égard : une règle appliquée au cas par cas pour chaque paiement, ou une approche plus systématique qui interromprait l'application d'une règle dès lors qu'une entreprise multinationale est établie dans une juridiction qui a mis en place l'autre règle. Des travaux techniques supplémentaires seraient nécessaires pour analyser de manière approfondie ces approches générales, puis définir l'ordre dans lequel il conviendrait de les appliquer.

3.6. Questions pour commentaires du public

110. Les commentateurs sont invités à faire connaître leur point de vue sur les questions stratégiques, techniques et pratiques soulevées par les propositions décrites ci-avant, y compris celles évoquées aux paragraphes 100 et 105. Ils sont tout particulièrement invités à s'exprimer sur les questions suivantes :

1. Que pensez-vous globalement de cette proposition ? En répondant à cette question, veuillez tenir compte des objectifs, des justifications rationnelles et des répercussions économiques et comportementales de la proposition.
2. Quelles seraient les principales caractéristiques à prendre en considération pour le développement d'une règle d'inclusion et d'un impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition ? Dans votre réponse, veuillez formuler des commentaires distincts sur les propositions relatives aux paiements insuffisamment imposés et à la règle d'assujettissement à l'impôt, et aborder les questions pratiques, administratives et de conformité.
3. Quelles sont les restrictions éventuelles du champ d'application à envisager pour la proposition décrite ci-dessus ?
4. Quel mécanisme proposez-vous pour assurer la meilleure coordination possible des règles ?

-
5. Quelles pourraient être les méthodes les plus efficaces pour réduire la complexité, garantir une sécurité fiscale rapide et éviter ou résoudre les différends impliquant plusieurs juridictions ?
111. Dans leurs réponses, les commentateurs sont invités à s'inspirer de l'expérience de la conception et du fonctionnement des règles existantes qui, selon eux, pourrait faciliter cette discussion.

 @OECDtax #BEPS

 www.oecd.org/fiscalite/beps

