

2 Champ d'application

2.1. Présentation

21. Le nouveau droit d'imposition établi au titre du Montant A ne s'applique qu'aux groupes d'entreprises multinationales rentrant dans le champ d'application du Montant A, sur la base de deux éléments : un critère d'activité et un critère de seuil.

2.1.1. Activités couvertes

22. La définition du champ d'application répond à la nécessité de repenser les règles d'imposition face à l'évolution de l'économie. Les règles fiscales internationales attribuent généralement un droit d'imposition sur les bénéficiaires en référence à des critères de présence physique dans une juridiction. Mais en raison de la mondialisation et de la numérisation de l'économie, certaines entreprises peuvent participer de façon active et soutenue à la vie économique d'une juridiction de marché, qu'elles retirent ou non un bénéfice d'activités physiques au niveau local, au-delà de la simple conclusion de ventes, afin d'améliorer sensiblement la valeur de leurs produits, d'augmenter leurs ventes et, par conséquent, leurs bénéfices. Cette participation est fonction de la nature de ce qui est fourni, de la manière dont les fournitures sont effectuées et de la nature de l'interaction ou de la participation actives avec les juridictions du marché. Cela signifie que les droits d'imposition et les bénéfices imposables ne peuvent plus être attribués uniquement en référence à des critères de présence physique.

23. En ce sens, les Contours de l'architecture ont proposé de baser le champ d'application du Montant A sur un critère d'activité. La définition des activités couvertes traduit les types d'activité pour lesquels cette question fiscale est la plus cruciale : les services numériques automatisés (ADS) et les entreprises en relation étroite avec des consommateurs (CFB). Pour chacune d'entre elles, les définitions sont suffisamment larges pour accepter de nouveaux modèles d'affaires (et garantir ainsi des règles du jeu équitables dans le temps). Des travaux techniques considérables ont été consacrés à la définition des activités couvertes par les activités ADS et CFB. Toutefois, comme l'indique le résumé, le champ d'application est l'une des principales questions en suspens et la lecture de cette section doit en tenir compte.

2.1.2. Services numériques automatisés

24. L'approche employée pour définir les ADS admet que certaines EMN peuvent tirer des revenus de la fourniture de services ADS (y compris de la monétisation de données) sur une base normalisée et automatisée à une clientèle ou une base d'utilisateurs importante à l'échelle mondiale et sont en mesure de les fournir à distance à des clients sur des marchés en n'ayant guère recours, voire en n'ayant aucunement recours, à des infrastructures locales. Ils exploitent généralement de puissants effets de réseaux de consommateurs ou d'utilisateurs et génèrent une valeur non négligeable à partir de leurs interactions avec les utilisateurs et les clients. Ils bénéficient souvent des données et des contenus fournis par les utilisateurs, ainsi que d'un suivi intensif de l'activité des utilisateurs et de l'exploitation des données correspondantes. Dans certains modèles, les clients peuvent interagir de façon quasi ininterrompue avec les équipements et les services du fournisseur. Le champ d'application des ADS ne se limite pas à la

question de savoir si les services sont fournis aux consommateurs, mais va au-delà, étant donné que les possibilités pour les entreprises d'ADS de participer de manière significative et soutenue au marché ne dépendent pas du type de client.

25. La définition des ADS comprend une liste positive des activités ADS ; une liste négative des activités exclues et une définition générale. L'établissement d'une liste positive et d'une liste négative procure aux EMN et aux administrations fiscales une sécurité juridique relative aux modèles d'affaires existants, ainsi qu'une flexibilité pour l'avenir, car il est possible d'actualiser les listes périodiquement à mesure que les modèles d'affaires évoluent. La définition générale garantit la mise en place d'une règle afin de répondre à l'évolution rapide des modèles d'affaires qui, autrement, ne seraient pas intégrés dans l'une ou l'autre liste. En pratique, les entreprises et les administrations fiscales appliqueront les règles en suivant le processus ci-après. Premièrement, elles détermineront si une activité figure sur la liste positive (c'est-à-dire si elle est une activité incluse) ; si c'est le cas, il s'agit d'une entreprise d'ADS. Deuxièmement, si l'activité n'est pas répertoriée dans la liste positive, elles devront vérifier si elle figure sur la liste négative (c'est-à-dire si elle est une activité exclue) ; si c'est le cas, l'entreprise en question n'est pas une entreprise d'ADS. Ce n'est que si l'activité ne figure sur aucune des deux listes qu'il convient d'examiner si elle remplit les conditions de la définition générale. Enfin, toutes les questions relatives au champ d'application sont abordées par le processus de sécurité juridique à un stade précoce examiné au chapitre 9 (y compris lorsqu'une EMN cesse d'être incluse dans le champ d'application).

26. La définition générale des ADS (qui informe également les listes positive et négative) comporte deux éléments :

- automatisés, signifiant qu'après la mise en place du système, le service fourni à un utilisateur donné nécessite une implication humaine minimale de la part du fournisseur de services ; et
- numériques, signifiant que le service est fourni via l'Internet ou un réseau électronique.

27. Le terme « automatisé » traduit le fait que la possibilité d'utiliser le service dépend en grande partie des équipements et systèmes en place, qui permettent à l'utilisateur d'obtenir le service automatiquement, par opposition à une livraison qui exigerait une interaction sur mesure avec le fournisseur pour la prestation du service. Pour déterminer si un service nécessite une implication humaine minimale, ce critère n'examine que le fournisseur du service, et ne tient pas compte de l'intervention humaine de l'utilisateur (par exemple, si l'utilisateur peut entrer certains paramètres dans un système automatisé pour obtenir un résultat personnalisé). La définition met l'accent sur la fourniture du service et exclut donc les interventions humaines relatives à la création ou à l'entretien du système, comme la mise en place, la maintenance et la mise à niveau de l'environnement nécessaire à la fourniture du service, la correction des erreurs du système ou la réalisation d'autres ajustements génériques non spécifiques sans rapport avec des demandes individuelles. En principe, ces entreprises sont en mesure de passer à une échelle supérieure et de fournir le même type de service à de nouveaux utilisateurs sur une base automatisée, avec une implication humaine minimale et des coûts marginaux minimaux ou nuls.

28. L'autre partie de la définition, le terme « numérique », établit une distinction avec les autres méthodes de fourniture de services, comme l'exécution physique d'un service sur place.

29. La liste positive comprend les services de publicité en ligne ; la vente ou toute autre aliénation de données d'utilisateurs ; les moteurs de recherche en ligne ; les plateformes de réseaux sociaux ; les plateformes d'intermédiation en ligne ; les services de contenu numérique ; les jeux en ligne ; les services d'enseignement en ligne normalisés ; et les services d'informatique en nuage (cloud computing).

30. La liste négative des activités ADS comprend les services professionnels personnalisés ; les services d'enseignement en ligne personnalisés ; la vente en ligne de biens et de services autres que les ADS ; les revenus de la vente d'un bien physique quelle que soit la connectivité au réseau (« Internet des objets ») ; et les services d'accès à Internet ou à un autre réseau électronique.

2.1.3. Entreprises en relation étroite avec des consommateurs

31. La prise en compte d'un large groupe de CFB dans le champ d'application du Montant A traduit le fait que la capacité à participer de manière active et soutenue à la vie économique d'une juridiction de marché ne se limite pas aux entreprises qui fournissent des ADS. Bien que cet ensemble d'entreprises comprenne des entreprises traditionnelles dont l'activité a été perturbée à un moindre degré par la numérisation, les CFB peuvent nouer des liens significatifs avec les clients, au-delà de leur présence physique, et par conséquent améliorer sensiblement la valeur de leurs produits et augmenter leurs ventes. Cette participation significative et soutenue peut exister et être créatrice de valeur pour les groupes d'EMN en relation étroite avec des consommateurs en raison de la numérisation croissante de l'économie ; en effet, la technologie facilite une stratégie de commercialisation et de marque mieux ciblée ainsi que la collecte et l'exploitation des données personnelles concernant leurs clients - et rend tout cela possible à distance et avec une efficacité accrue. Les relations avec les clients, les interactions avec les utilisateurs et les consommateurs et l'accroissement des actifs incorporels destinés aux consommateurs, sont créateurs de valeur pour ces entreprises. Les règles d'imposition actuelles leur permettent cependant de percevoir des bénéfices résiduels en lien avec ces actifs incorporels, à distance, sans qu'une part proportionnée de ces derniers soit attribuée à la juridiction du marché.

32. L'intégration des CFB dans le champ d'application du Montant A traduit ce principe, mais tient compte également du fait que, dans certains cas, l'intégration des ADS et des CFB permet de garantir que différents modèles d'affaires, parfois combinés, soient traités de manière cohérente. Ainsi, certaines plateformes d'intermédiation en ligne sont à la fois une place de marché pour la vente de produits de tiers à des consommateurs (couverts au titre des ADS) et pour leur propre stock des mêmes produits (couverts au titre des CFB) ; de la musique, des films et certains logiciels peuvent être fournis en ligne (couverts au titre des ADS), mais aussi être distribués sur un support physique (couverts au titre des CFB) ; les entreprises de divertissement peuvent mettre directement leur contenu en ligne (couvert au titre des ADS), mais aussi concéder une licence de ces contenus à d'autres utilisateurs (couverts au titre des CFB). La définition des ADS s'applique aux activités qui relèvent à la fois des ADS et des CFB.

33. Les CFB désignent les entreprises qui tirent des revenus de la vente de biens et de services couramment vendus à des consommateurs, y compris indirectement en passant par des intermédiaires et par le biais de franchises et licences. Cette définition peut être encore décomposée en plusieurs éléments décrits ci-après :

- Le terme « consommateur » désigne un particulier (acheteur direct ou non) qui acquiert un bien ou un service pour son usage personnel, et non à des fins commerciales ou professionnelles.
- « Un bien ou un service » est « couramment vendu » à des consommateurs si, par nature, le bien ou le service est destiné principalement à être vendu aux consommateurs. Cela suppose que le bien ou le service soit mis à disposition sous une forme permettant sa consommation personnelle (notamment en portions, sous une forme suffisamment finie ou utilisable ou dans des points d'achat accessibles à un particulier, par opposition aux produits en vrac ou aux matières premières accessibles aux grossistes et aux autres entreprises uniquement). Être destiné principalement à être vendu à des consommateurs signifie que l'EMN a développé des biens ou des services destinés à être fournis à des consommateurs de manière régulière, habituelle et répétée (directement ou indirectement), par exemple en se livrant à des études de marché, en les commercialisant et en assurant leur promotion auprès des consommateurs, en utilisant des données sur les consommateurs/utilisateurs ou en fournissant le retour d'expérience des consommateurs ou des services de soutien (quel que soit le lieu d'exercice de ces activités). En revanche, une transaction inhabituelle ou rare avec un consommateur n'a pas d'incidence sur la qualification du bien ou du service.
- L'expression « vendu à » inclut la vente, la location à bail, la concession de licence, la location ou la fourniture, de manière directe ou indirecte (notamment par l'intermédiaire d'un courtier, agent,

intermédiaire ou représentant). Cela signifie que le produit ou le service peut être un bien ou un service destiné aux consommateurs même si la partie contractante n'est pas le consommateur final (comme une vente via un distributeur tiers ou lorsqu'un franchiseur a créé un produit alors que la vente est conclue par le franchisé). Sont également concernées les situations dans lesquelles la nature du produit est telle qu'il doit être concédé sous licence pour être exploité et non vendu (par exemple, droits sur la musique), s'il est autre qu'un produit couramment concédé sous licence à des consommateurs.

- Une CFB est (i) une EMN qui est propriétaire du produit de consommation ou service et titulaire des droits sur l'actif incorporel lié (franchiseurs et concédants inclus), c'est-à-dire une EMN qui est « en étroite relation » avec le consommateur ; et (ii) une EMN qui est le « détaillant » ou toute autre contrepartie contractuelle du consommateur (si elle est distincte du « propriétaire »), car elle est en relation directe avec le consommateur (y compris les franchisés et preneurs de licences qui commercialisent directement le bien de consommation).

34. Des orientations ont été élaborées pour préciser dans quelle mesure cette définition peut s'appliquer au secteur pharmaceutique ; indiquer comment appliquer ce concept pour intégrer certains intermédiaires, franchisés et preneurs de licences dans le champ d'application ; donner des orientations sur certains produits qui pourraient être qualifiés comme étant destinés à la fois aux consommateurs et aux entreprises (« à double usage ») ; et délimiter les situations dans lesquelles un composant peut être couvert. Ces orientations sont exposées dans ce chapitre au paragraphe « Critères des activités ».

2.1.4. Exclusions du champ d'application

35. Après avoir défini les activités couvertes et la logique qui sous-tend cette approche, ce chapitre présente certaines entreprises qui ne sont pas censées relever du champ d'application du Montant A. Les exclusions du champ d'application et les précisions à ce propos apportent une sécurité juridique aux secteurs qui ne sont pas confrontés aux défis de l'économie numérique. Les secteurs exclus du champ d'application du Montant A comprennent certaines ressources naturelles ; certains services financiers ; la construction, la vente et la location d'immeubles résidentiels ; et les activités de transport aérien et maritime international

Seuils

36. Le critère de seuil constitue le second élément de la définition du champ d'application. Une EMN ne peut relever du champ d'application du Montant A que si elle satisfait au critère de l'activité décrit ci-dessus et à deux critères : le chiffre d'affaires consolidé du groupe d'EMN est supérieur à un certain seuil ; et le chiffre d'affaires couvert enregistré en dehors de son marché national est supérieur à un certain seuil. Il est ainsi garanti que le Montant A cible les plus grands groupes d'EMN qui génèrent des bénéfices résiduels à répartir au titre du Montant A et que la charge administrative ou de conformité est proportionnée aux avantages fiscaux escomptés. Cela maintiendra également le nombre d'EMN visées à un niveau gérable par les administrations fiscales (y compris le processus de sécurité juridique en matière fiscale à un stade précoce).

37. En ce qui concerne l'évaluation de l'impact économique¹, la fixation d'un seuil inférieur [750 millions d'euros] entraînerait une charge administrative importante, mais sans en retirer des avantages équivalents en termes de réaffectation aux juridictions de marché. Par ailleurs, même en adoptant ce seuil, le nombre d'EMN couvertes serait élevé et il convient de veiller, en particulier durant les premières années, à l'efficacité optimale du nouveau régime relatif au Montant A, y compris dans le cadre du processus de sécurité juridique à un stade précoce. De ce fait, les seuils pourraient être appliqués de manière progressive ou pendant une période transitoire au cours de laquelle les deux seuils seraient fixés à un niveau supérieur et seraient progressivement abaissés au fil du temps.

2.2. Critères des activités

38. Les critères des activités proposés dans les Contours de l'architecture alignent le champ d'application du Montant A sur son objectif fiscal. Ils visent à appréhender les EMN qui peuvent participer d'une manière durable et significative à la vie économique d'une juridiction de marché, sans nécessairement avoir une présence imposable significative sur ce marché (qui est le critère retenu par les règles du lien existantes). Les EMN relevant des grandes catégories ADS et CFB en font partie. Les définitions de chacune de ces catégories sont examinées successivement ci-après et suivies d'un examen des secteurs exclus du champ d'application du Montant A.

2.2.1. Services numériques automatisés

39. La définition des ADS proposée comprend une définition générale ; une liste positive de services qui relèvent en tout état de cause du champ d'application des entreprises ADS et une liste négative de services qui sont exclus des activités ADS.

40. La définition générale, complétée par ces listes pouvant être mises à jour, procure une sécurité juridique associée et une flexibilité. L'avantage de l'utilisation d'une définition générale assortie de listes pouvant être mises à jour est la possibilité de s'adapter à l'évolution rapide des technologies, qui voit apparaître de nouveaux types d'ADS, qui ne sont pas cités autrement par la liste positive ou la liste négative, et de permettre aux nouvelles règles relatives au Montant A de garder leur validité pendant un certain temps. Comme il ne serait pas possible pour le législateur de maintenir constamment à jour des listes positive et négative reflétant l'intégralité de ces évolutions, la définition générale met en place une règle permettant de statuer sur l'inclusion ou non dans le champ d'application de modèles d'affaires qui ne sont pas explicitement cités dans la liste positive ou la liste négative, en attendant qu'un nouveau modèle d'affaires ou une évolution d'un certain modèle d'affaires intègre l'une ou l'autre liste. L'application de la définition générale sera soutenue par un processus de sécurité juridique à un stade précoce afin de faire en sorte que les EMN et les administrations fiscales obtiennent une sécurité et une cohérence dans l'application du champ d'application.

41. L'utilisation des listes positive et négative présente l'avantage de procurer une certitude et une précision quant aux modèles d'affaires actuellement connus et d'éviter aux entreprises concernées de devoir appliquer le test général. Comme ces listes sont destinées à être ensuite mises à jour à mesure que les juridictions acquièrent de l'expérience avec les règles (y compris des informations issues du processus de sécurité juridique à un stade précoce) et que les nouveaux modèles d'affaires évoluent, ces listes continueront également à procurer de la sécurité au fil du temps.

42. Dans la pratique, les entreprises et les administrations pourront généralement appliquer les règles en suivant le processus ci-après. Premièrement, déterminer si une activité figure sur la liste positive (c'est-à-dire, si elle est une activité incluse) ; si c'est le cas, l'entreprise en question est une entreprise ADS. Deuxièmement, si l'activité ne figure pas sur la liste positive, déterminer si elle est présente sur la liste négative (c'est-à-dire si elle est une activité exclue) ; si c'est le cas, l'entreprise en question n'est pas une entreprise ADS. Ce n'est que si l'activité ne figure sur aucune des deux listes qu'il convient d'examiner si, selon les principes premiers, elle remplit les conditions de la définition générale. Il convient de noter que si une EMN n'est pas dans le champ de la définition d'un ADS selon cette approche, elle peut toutefois en faire partie à titre d'entreprise en relation étroite avec des consommateurs. L'application juridique des listes positive et négative et de la définition générale (comme dans une convention multilatérale) reste à l'étude, comme, plus largement, le processus de mise en œuvre des modifications des listes.

43. Même si la définition générale ne s'appliquera qu'aux cas résiduels d'activités qui ne figurent pas dans l'une ou l'autre des listes, et servira donc de filet de sécurité à ces listes, le principe en lui-même a servi à l'élaboration de ces listes. C'est pourquoi ce chapitre présente tout d'abord la définition générale puis le contenu des listes positive et négative, un examen des ADS relevant de deux catégories/groupés

et enfin les définitions des ADS. Dans chaque cas, la règle est énoncée dans le premier encadré et suivie du commentaire correspondant dans le second encadré.

Encadré 2.1. ADS – Définition générale

Un ADS² est une activité dont :

- Le service figure sur la liste positive ; ou
- Le service est
 - automatisé (c'est-à-dire qu'après la mise en place du système, le service fourni à un utilisateur donné nécessite une implication humaine minimale de la part du fournisseur de service) ; et
 - numérique (c'est-à-dire qu'il est fourni via l'Internet ou un réseau électronique) ; et
 - ne figure pas sur la liste négative.

Encadré 2.2. ADS- Commentaire

La définition d'un ADS s'articule autour d'une définition générale, combinée avec une liste positive et une liste négative. Une activité qui figure sur la liste positive est une entreprise ADS. Une activité qui figure sur la liste négative n'est pas une entreprise ADS³.

La première condition, à savoir l'automatisation ou non du service, traduit le fait que la possibilité d'utiliser le service dépend en grande partie des équipements et systèmes en place, qui permettent à l'utilisateur d'obtenir le service automatiquement, par opposition à une livraison qui exigerait une interaction sur mesure avec le fournisseur.

Pour déterminer si un service nécessite une implication humaine minimale, ce critère n'examine que le fournisseur du service, et ne tient pas compte d'une intervention humaine de l'utilisateur (par exemple, lorsque l'utilisateur peut entrer certains paramètres dans un système automatisé pour obtenir un résultat personnalisé). Par ailleurs, la définition met l'accent sur la fourniture du service et exclut donc les interventions humaines nécessaires à la création ou à l'entretien du système, comme la mise en place, la maintenance et la mise à jour de l'environnement du système nécessaire à la fourniture du service, la correction des erreurs du système ou la réalisation d'autres ajustements génériques non-spécifiques sans rapport avec des demandes d'utilisateurs individuels. Enfin, le seuil d'implication humaine minimale ne serait pas franchi lorsque la fourniture de services à des nouveaux utilisateurs ne nécessite qu'une participation humaine très limitée aux demandes spécifiques des utilisateurs/une contribution au moment de la prestation de service ou lorsque, dans certains cas impliquant des problèmes particuliers, plus complexes, les programmes d'exécution du système orientent le client vers un membre du personnel.

Le terme « automatisé » renvoie, de manière générale, à la capacité d'étendre et de fournir le même type de service à de nouveaux utilisateurs avec une implication humaine minimale. Cette caractéristique vise à déterminer les activités ADS qui profitent d'économies d'échelle significatives plutôt qu'à laisser penser qu'aucune intervention humaine n'est requise pour l'activité. Pour un grand nombre d'entreprises ADS, le développement d'un système qui fournit le service proposé peut nécessiter, au départ, une implication humaine importante et l'apport de capital (par exemple, pour élaborer les algorithmes nécessaires pour fournir le service automatisé, notamment pour des fonctions comme l'adaptation de l'offre aux préférences de l'utilisateur). Elle établit une distinction entre les

entreprises ADS en examinant si le coût marginal de l'implication humaine supplémentaire nécessaire pour fournir les mêmes services à d'autres utilisateurs est nul ou presque nul. En d'autres termes, une fois que le service proposé par une entreprise ADS a été développé (comme un catalogue musical ou une plateforme de réseaux sociaux), l'entreprise peut alors fournir ce service à un utilisateur unique ou à un millier d'utilisateurs, sur une base automatisée en utilisant les mêmes processus d'entreprise de base et réaliser ainsi des économies d'échelle sans avoir une présence massive dans la juridiction de marché, alors qu'un grand nombre d'entreprises ne relevant pas des ADS supporteraient des coûts unitaires importants liés à la fourniture de services à de nouveaux clients.

En ce qui concerne la seconde condition de la définition générale (c'est-à-dire le caractère numérique du service), un ADS est, par nature, fourni via l'Internet ou un réseau électronique. Il se distingue ainsi des autres méthodes de fourniture de services, comme l'exécution physique d'un service sur place. Ainsi, le site web d'une plateforme d'intermédiation en ligne qui fournit un service consistant à mettre en relation des utilisateurs et des offres hôtelières et à permettre aux utilisateurs de réserver un hôtel en ligne tire ses revenus de la fourniture de ce service d'intermédiation en ligne. Il relève du champ d'application des ADS. Cette situation est différente de celle d'un hôtel en lui-même qui tire ses revenus de la fourniture d'un hébergement physique, qui n'est pas fourni par Internet. Même si cet hôtel peut disposer d'un service de réservation en ligne via son site web, il ne tire pas ses revenus de la fourniture de ce service à proprement parler, mais de celle de l'hébergement (et la réservation en ligne n'est d'aucune utilité sans l'activité principale consistant à fournir de l'hébergement). Il est exclu du champ d'application des ADS (mais pas de celui des CFB). Cette condition n'établit pas de distinction entre les différentes méthodes de transmission par réseau électronique ou par l'Internet. Le fait que le fournisseur de services soit propriétaire ou locataire de l'équipement de transmission ou bien le contrôle d'une autre manière n'entre pas non plus en ligne de compte.

La troisième condition est que le service ne figure pas sur la liste négative déjà évoquée. Il est ainsi garanti que la liste négative prévaut sur la définition générale.

Liste positive

44. Comme indiqué ci-dessus, la méthode employée pour définir un ADS part du postulat que si une activité figure sur la liste positive, il s'agit d'un ADS (sans avoir à appliquer également la définition générale). La liste positive contient actuellement neuf catégories de services.

- Services de publicité en ligne ;
- Vente ou toute autre aliénation de données d'utilisateurs ;
- Moteurs de recherche en ligne ;
- Plateformes de réseaux sociaux ;
- Plateformes d'intermédiation en ligne ;
- Services de contenus numériques ;
- Jeux en ligne ;
- Services d'enseignement en ligne normalisés ; et
- Services d'informatique en nuage (cloud computing).

45. Les catégories ne s'excluent pas mutuellement et peuvent se chevaucher (un service de contenus numériques peut être ainsi financé, en tout ou en partie, par de la publicité en ligne). Une entreprise ADS peut donc être composée de plusieurs ADS - dont seuls certains produisent directement des revenus. Autre exemple de modèle d'affaires relevant de deux catégories, un service de publicité en ligne peut gagner davantage en ciblant ses publicités grâce aux données sur les centres d'intérêt des utilisateurs qui ont été recueillies en leur donnant un « libre » accès au moteur de recherche ou à la plateforme de réseaux

sociaux. Comme indiqué dans le chapitre sur la détermination de la source du chiffre d'affaires, les ADS seront classés, à cet égard, selon la nature de la source du chiffre d'affaires enregistré pour le service. Les définitions de chaque catégorie, accompagnées d'un commentaire donnant des indications supplémentaires, sont présentées successivement ci-après.

Encadré 2.3. Services de publicité en ligne – Définition

Ils désignent les services en ligne visant à publier des annonces sur une interface numérique⁴, notamment les services d'achat, de stockage et de distribution de messages publicitaires, mais aussi de vérification publicitaire et de mesure des performances. Ils comprennent les systèmes utilisés parallèlement pour attirer des destinataires potentiels des publicités et recueillir des contributions de contenus et des données les concernant, y compris en donnant accès à une interface numérique, comme les moteurs de recherche, plateformes de réseaux sociaux ou services de contenus numériques.

Encadré 2.4. Services de publicité en ligne – Commentaire

Cette catégorie est rédigée en termes larges et de manière à englober les services automatisés en ligne de l'ensemble de la chaîne de valeur de la publicité en ligne. Elle comprend les services de publicité directe, notamment lorsque les plateformes de réseaux sociaux, les moteurs de recherche en ligne, les plateformes d'intermédiation en ligne et les fournisseurs de contenus numériques vendent directement l'inventaire publicitaire à publier sur les interfaces numériques qu'ils exploitent. Elle est également étendue aux systèmes et processus automatisés pour l'achat et la vente d'inventaires publicitaires (comme les plateformes côté demande (DSP), les plateformes côté offre (SSP), les plateformes automatisées de vente et d'achat d'espaces publicitaires, les services de vérification publicitaire, etc.). Compte tenu de la définition large de l'expression « interface numérique », elle englobe également la publicité en ligne diffusée sur un appareil relié à Internet (« Internet des objets ») à condition qu'il existe un flux de revenus publicitaires identifiable.

Encadré 2.5. Vente ou toute autre aliénation de données d'utilisateurs - Définition

Cette expression désigne la vente⁵, la concession sous licence ou toute autre aliénation à un tiers non lié de données d'utilisateurs générées par les utilisateurs d'une interface numérique.⁶

Encadré 2.6. Vente ou toute autre aliénation de données d'utilisateurs - Commentaire

Cette catégorie est rédigée de manière à englober les modèles d'affaires qui monétisent les données d'utilisateurs générées à partir d'une interface numérique par la vente, la concession de licence ou toute autre aliénation à des tierces parties non liées.

Elle s'applique aux données générées par les utilisateurs sur une interface numérique. La définition d'une interface numérique se veut large et doit couvrir les interfaces connectées à l'Internet et intégrées dans un bien physique (c'est-à-dire l'Internet des objets), que la vente de ce bien lui-même relève ou non du champ d'application du Montant A.

Les « données d'utilisateurs » comprennent des informations comme les habitudes, les dépenses, la localisation, l'environnement, les services utilisés, les loisirs ou les centres d'intérêt personnel d'un utilisateur, y compris les données anonymisées et consolidées (notamment les informations de géolocalisation et les niveaux de trafic des utilisateurs).

Il a été examiné de plus près dans quelle mesure les données d'utilisateurs pourraient comprendre la fourniture de données comme les données industrielles, scientifiques, statistiques ou d'autres données sans lien avec des personnes physiques (par exemple, les entreprises qui recueillent et diffusent des informations sur les investissements et les marchés financiers ou la recherche scientifique). Les définitions des ADS ne s'excluant pas mutuellement, ces entreprises peuvent être déjà couvertes au titre des services de contenu numérique, lorsqu'elles fournissent ces données de manière automatisée, par exemple, sous la forme d'une base de données ou d'une bibliothèque en ligne.

Une EMN elle-même peut recueillir les données à la source sous la forme de données brutes (p. ex. le fabricant/le vendeur d'un système de chauffage domestique rassemble des données sur la consommation d'énergie ou un réseau social collecte des données sur ses utilisateurs) ou les acquérir auprès d'une autre entreprise. La source des données ne sera pas pertinente aux fins de déterminer le champ d'application dès lors qu'elle est générée par un utilisateur via une interface numérique.

Dans la mesure où les données sont fournies dans le cadre d'un service personnalisé, comme un service de commercialisation professionnel, les indications à fournir, qui sont indiquées ci-après pour les ADS relevant de deux catégories et pour les services groupés, s'appliqueront.

Encadré 2.7. Moteurs de recherche en ligne - Définition

Ils désignent le fait de mettre à la disposition des utilisateurs une interface numérique afin de leur permettre de rechercher sur Internet des informations ou des sites web hébergés sur des interfaces numériques.

Encadré 2.8. Moteurs de recherche en ligne - Commentaire

Un grand nombre de moteurs de recherche en ligne sont monétisés par des services de publicité en ligne et/ou des services qui transmettent des données sur les utilisateurs. Ces services étant financés par la publicité en ligne ou la vente de données, le chiffre d'affaires généré sera pris en compte dans les catégories correspondantes (y compris aux fins de déterminer la source du chiffre d'affaires).

Cette catégorie sera étendue aux situations dans lesquelles un moteur de recherche en ligne facture l'accès aux utilisateurs, notamment dans le cadre d'un système d'abonnement ou lorsqu'il propose des technologies de recherche en ligne à intégrer dans le site web hôte d'un tiers (p. ex., une « zone de recherche »).

Cette catégorie exclurait les services comme les bases de données en ligne ou les fonctions de recherche « internes » des sites qui ne sont pas monétisées, lorsque les résultats des recherches sont limités aux données hébergées sur cette même interface numérique (ou des interfaces numériques liées). En revanche, si une base de données en ligne ou une fonction de recherche interne d'un site web implique la monétisation des services et figure sur la liste positive ou remplit les conditions de la définition générale d'un ADS, elle relèvera du champ d'application des ADS.

Encadré 2.9. Plateformes de réseaux sociaux - Définition

Elles désignent la mise à disposition d'une plateforme sur une interface numérique afin de faciliter les interactions entre utilisateurs ou entre les utilisateurs et le contenu créé par eux.

Encadré 2.10. Plateformes de réseaux sociaux - Commentaire

Cette catégorie devrait englober diverses activités qui s'appuient sur une base d'utilisateurs actifs et impliqués pour créer de la valeur, comme les réseaux sociaux et professionnels, les plateformes de micro-blogging, les plateformes de partage de vidéos ou d'images, les sites de rencontres en ligne, les plateformes de partage d'évaluations d'utilisateurs ainsi que les plateformes de messagerie et d'appels en ligne, dont certaines pourraient se chevaucher avec les plateformes d'intermédiation.

Cette catégorie serait étendue aux situations dans lesquelles une plateforme de réseau social facture l'accès aux utilisateurs, notamment par le biais d'un système d'abonnement. Ces services étant financés par la publicité en ligne, la vente de données ou des systèmes d'abonnement (selon le même modèle d'affaires que les services de contenu numérique), ces revenus seraient pris en compte dans les catégories correspondantes (y compris aux fins de déterminer la source du chiffre d'affaires).

Cette catégorie n'est pas étendue aux situations dans lesquelles les interactions de l'utilisateur sont purement accessoires par rapport à l'objet principal de l'interface numérique, notamment lorsqu'une entreprise vend son propre stock en ligne, lorsque le site web permet aux utilisateurs de publier des commentaires ou avis ou à un utilisateur de participer à un dialogue en ligne avec un représentant commercial.

Encadré 2.11. Plateformes d'intermédiation en ligne - Définition

Elles désignent la mise à disposition d'une plateforme sur une interface numérique afin de permettre aux utilisateurs de vendre, louer, promouvoir, publier ou offrir de toute autre manière des biens ou services à d'autres utilisateurs. Elle n'inclut pas la vente en ligne de biens et de services provenant du propre stock de la plateforme.

Encadré 2.12. Plateformes d'intermédiation en ligne - Commentaire

Cette catégorie s'appliquerait lorsque le service permet des interactions entre des utilisateurs tiers, quels que soient la nature de l'interaction, les caractéristiques des utilisateurs concernés, le fait qu'une opération sous-jacente soit elle-même couverte ou l'importance des activités du prestataire de services dans la facilitation de l'interaction.

Elle serait étendue aux situations dans lesquelles la plateforme d'intermédiation en ligne facture aux utilisateurs des services d'intermédiation en ligne, notamment par le biais de commissions ou de frais d'inscription et d'abonnement. Ce service d'intermédiation étant financé par la publicité en ligne ou la vente de données, le chiffre d'affaires généré sera pris en compte dans les catégories correspondantes (y compris aux fins de déterminer sa source).

La définition devrait inclure les services d'intermédiation et exclure la vente en ligne de biens et services faisant partie du propre stock de la plateforme (qui peuvent toutefois relever des CFB). Le résultat serait le même en appliquant la définition posant comme condition la présence de plusieurs utilisateurs (le terme « utilisateur » est employé au pluriel) et en la combinant avec la définition du terme « utilisateur » qui exclut expressément le fournisseur du service ou une entité quelconque du même groupe. Il est également confirmé que la vente de biens et services en ligne autres que les ADS (p. ex. vente directe aux consommateurs du stock propre d'une EMN sur son propre site web) est également exclue du champ d'application de la liste négative.

Dans certaines circonstances exceptionnelles, il peut arriver qu'une EMN vende ses propres biens et services tout en assurant principalement un service d'intermédiation et en étant à l'abri du risque de stock. Il convient alors d'examiner de plus près les situations dans lesquelles une plateforme d'intermédiation en ligne de type place de marché en ligne fonctionne selon un modèle de revente, sans encourir les risques commerciaux habituellement liés à la fourniture du produit sous-jacent (notamment lorsque l'entreprise n'est propriétaire qu'à titre momentané et est à l'abri du risque lié au stock, est totalement exonérée du risque inhérent à la responsabilité du fait du produit et du risque de crédit). Ainsi, après qu'un utilisateur a réservé un service de location de voiture par l'intermédiaire d'une plateforme en ligne, le fournisseur de services de la plateforme peut acheter le service de location de voiture à proprement parler, après avoir reçu la commande du client, avant de le revendre immédiatement au client. Toutefois, le fournisseur de services de la plateforme n'encourt aucun des risques commerciaux habituellement liés à la fourniture du service de location de voitures sous-jacent (notamment le risque de stock) et, sur le fond, son service demeure, par conséquent, un service d'intermédiation.

Encadré 2.13. Services de contenu numérique - Définition

Ils désignent la fourniture automatisée de contenu par des moyens numériques, comme la diffusion de flux en ligne, la consultation ou le téléchargement, ponctuels, pour une durée limitée ou de manière permanente de contenu numérique (musique, livres, vidéos, textes, jeux, applications, programmes informatiques, logiciels, journaux en ligne, bibliothèques et bases de données en ligne),

Encadré 2.14. Services de contenu numérique - Commentaire

Cette catégorie est conçue de manière à englober les différentes formes que peut revêtir le contenu numérique lorsque l'utilisateur en fait l'acquisition. Elle comprend, par exemple, la musique, les livres, les vidéos, les textes, les jeux, les applications, les programmes informatiques, les logiciels, les journaux en ligne, les bibliothèques en ligne et les bases de données en ligne (comme les bases de données statistiques ou universitaires accessibles sur la base d'un abonnement).

Elle n'inclut pas la simple mise à disposition d'une interface numérique destinée aux utilisateurs. Du point de vue de l'utilisateur, l'objectif d'une transaction de service numérique est l'acquisition d'un contenu numérique, qu'il s'agisse d'un accès ponctuel, pour une durée limitée ou à titre permanent.

Cette catégorie englobe la transmission en flux, la consultation ou le téléchargement de contenu numérique. En effet, la diffusion en direct et le téléchargement consistent en un même processus de transmission de données, soit sous la forme d'un flux continu (équivalant, dans les faits, à un téléchargement temporaire), soit sous la forme d'un fichier enregistré sur l'appareil de l'utilisateur et disponible pour une utilisation ultérieure. Un certain nombre de services de flux de contenus numériques permettent à la fois la transmission en flux et le téléchargement, mais, du point de vue du fournisseur d'ADS, le processus est essentiellement le même. Par conséquent, aux fins du champ d'application du montant A, la transmission en flux de contenu numérique devrait inclure l'accès et le téléchargement, dans la catégorie élargie des « services de contenu numérique ». Sinon, n'inclure dans le champ d'application que les seules transmissions en flux qui sont effectivement consultées temporairement en tant que telles, et non téléchargées, par les utilisateurs produirait des résultats faussés et créerait une lourde charge administrative.

Les Contours désignent la vente de logiciels comme une CFB. Toutefois, la vente de logiciels remplit également les critères de la définition générale d'un ADS lorsque le logiciel fourni est automatisé, que seule une implication humaine minimale est nécessaire pour le mettre à la disposition des utilisateurs et qu'il est fourni sur l'Internet. À ce titre, un logiciel accessible ou téléchargé sur Internet serait donc qualifié d'ADS relevant de la catégorie des « services de contenu numérique » (ou bien pourrait relever de celle des services d'informatique en nuage (« logiciel-service »)).

Il existe deux exceptions à cette règle. Premièrement, si le logiciel est acquis sous la forme d'un bien corporel (p. ex., un produit emballé sur CD, dont l'accès ne nécessite pas de connexion à Internet), il ne s'agit pas d'un ADS (bien qu'il puisse être inclus en tant que CFB parallèlement à d'autres objets physiques hors ligne, comme la musique, les films, les livres ou les jeux informatiques achetés sur un support physique). Afin de ne pas engendrer de distorsions, lorsque le support matériel n'a pas d'autre finalité que de fournir à l'utilisateur les informations nécessaires pour accéder au contenu numérique via Internet ou un réseau électronique (comme un code d'accès imprimé pour télécharger le matériel), il demeure un ADS.

Deuxièmement, compte tenu de la réflexion qui précède et de l'élément « automatisé » de la définition, un logiciel hautement personnalisé qui a été conçu pour les besoins d'une entreprise en particulier (et

dont le prix peut être adapté en fonction du logiciel choisi et des diverses fonctions intégrées) ne serait pas couvert à titre d'ADS même si le produit final est disponible en ligne. En effet, il nécessiterait une implication humaine significative, s'apparentant davantage à des services professionnels, et ne correspondrait pas à la même idée de limitation des coûts unitaires supplémentaires pour mettre le logiciel à la disposition d'autres utilisateurs. En l'espèce, il s'agit d'une personnalisation effectuée à la demande précise d'un client selon des exigences particulières. Lorsqu'un logiciel a été conçu avec des options ou fonctions particulières, qu'un client peut sélectionner ou personnaliser sans aucune implication humaine significative de la part du fournisseur de services lors de l'achat en ligne, il entre dans le champ d'application des ADS. Ainsi, le degré de personnalisation et le niveau d'implication humaine devraient être les principaux facteurs pour déterminer si un logiciel relève de la catégorie des ADS ou d'une autre catégorie. Si la fourniture du logiciel est combinée, et comprend des modules normalisés et des modules personnalisés, il convient d'appliquer les orientations requises, ainsi qu'expliquées ci-après dans les ADS relevant de deux catégories et les services combinés.

Encadré 2.15. Jeux en ligne – Définition

Ils désignent la mise à disposition d'une interface numérique aux fins de permettre aux utilisateurs d'interagir entre eux dans le même environnement de jeu.

Encadré 2.16. Jeux en ligne – Commentaire

Cette catégorie s'appliquerait indépendamment du fait que l'accès au jeu soit payant ou gratuit. Elle englobe tous les jeux multijoueurs disponibles sur Internet, comme les jeux en ligne massivement multijoueurs (MMOG) ou les autres jeux qui offrent des fonctionnalités multijoueurs, quel que soit le support ou la plateforme utilisé pour accéder au jeu.

La possibilité d'achats intégrés ou tout autre achat en ligne pendant le jeu relèverait également de cette catégorie.

En règle générale, cette catégorie ne comprendrait pas les jeux à joueur unique (qui, s'ils sont diffusés en continu, consultés ou téléchargés sur Internet, relèveraient des services de contenu numérique) ou l'achat d'un jeu vendu sur un support matériel (comme les logiciels décrits ci-dessus qui entrent dans le champ d'application des CFB).

Encadré 2.17. Services d'enseignement en ligne normalisés - Définition

Ils désignent la mise à disposition de programmes de formation en ligne pour des utilisateurs, qui ne nécessitent pas :

- (i) la présence réelle d'un enseignant ; ou
- (ii) l'adaptation significative du programme, des matériels d'enseignement ou des commentaires fournis en fonction d'un utilisateur précis ou d'un groupe restreint d'utilisateurs.

Encadré 2.18. Services d'enseignement en ligne normalisés - Commentaire

Cette catégorie comprendrait des produits éducatifs préemballés et non personnalisés, comme une série de conférences préenregistrées, et dont le contenu n'est pas personnalisé en fonction de chaque utilisateur (par exemple, des cours en ligne ouverts et massifs). Même si ces services permettent parfois d'échanger sur le contenu du cours dans le cadre de forums de discussion intégrés à la plateforme, les interactions avec les formateurs sont limitées, voire inexistantes. Par ailleurs, les services d'enseignement en ligne normalisés se caractérisent par le fait que les travaux effectués par l'utilisateur ne sont généralement pas notés par les formateurs, mais de manière automatique ou par les autres utilisateurs. Les services d'enseignement en ligne hors ADS peuvent relever de la catégorie des activités en relation étroite avec des consommateurs.

Cette catégorie exclurait les produits de formation en ligne personnalisés destinés à un étudiant ou un groupe restreint d'étudiants, qui peuvent comporter certains éléments auxiliaires automatisés (notamment, une conférence préenregistrée proposée dans le cadre d'un programme de formation personnalisé ; des devoirs notés automatiquement pour accompagner une conférence diffusée en direct). Ces services ne répondraient pas non plus aux définitions générales des ADS et, à ce titre, figurent dans la catégorie des services d'enseignement en ligne personnalisés de la liste négative.

Encadré 2.19. Service d'informatique en nuage – Définition

Ils désignent l'accès en réseau à des ressources informatiques standardisées à la demande, y compris l'infrastructure, les plateformes et les logiciels en tant que service (tels que les services informatiques, les services de stockage, de base de données, de migration, de mise en réseau et de fourniture de contenu, l'hébergement web et les applications et logiciels destinés aux utilisateurs finaux).

Encadré 2.20. Services d'informatique en nuage – Commentaire

L'accès en réseau à des ressources informatiques standardisées à la demande comprend tous les types de services d'informatique en nuage normalisés, notamment les services informatiques, les services de stockage, de base de données, de migration, de mise en réseau et de fourniture de contenu, l'hébergement web, ainsi que les applications et logiciels destinés aux utilisateurs finaux.

- Les services d'informatique comprennent des serveurs en nuage, la capacité d'utiliser et de gérer des applications web via l'informatique à distance,

d'exécuter des programmes sur des ordinateurs distants et de réaliser des opérations informatiques groupées à l'échelle requise ;

- Les services de stockage englobent le stockage dans le nuage et le transport des données ;
- Les services de bases de données comprennent l'entreposage de données, la gestion de bases de données et les systèmes d'antémémoire ;
- Les services de migration incluent la migration des bases de données et le transport de données ;
- Les services de mise en réseau et de fourniture de contenus englobent l'accès à un nuage privé virtuel (nuage isolé contrôlé par le client) et l'utilisation d'un réseau mondial d'acheminement de contenus (grâce auquel des produits comme les contenus vidéos peuvent être fournis très rapidement aux utilisateurs) ;
- Les services d'hébergement web comprennent l'hébergement de sites et de pages web ; et
- Les applications destinées aux utilisateurs finaux et les services logiciels comprennent les systèmes permettant aux utilisateurs de consulter ou d'utiliser des logiciels et applications.

Les services d'informatique en nuage⁷ sont généralement fournis de manière standardisée et fortement automatisée. Les services d'informatique en nuage standardisés peuvent être « assemblés » ou configurés conjointement à l'intention d'un client particulier (par le fournisseur de services ou par le client en mode de libre-service). Une entreprise peut ainsi opter pour une combinaison de services associant le stockage des données, la sécurité des données et l'hébergement web auprès d'un fournisseur d'informatique en nuage. Chacun de ces services d'informatique en nuage est standardisé, quelle que soit la combinaison spécifique de services choisie par le client. En d'autres termes, même si les activités d'un client peuvent être différentes (p. ex., offre de différentes musiques sur sa plateforme ou hébergement d'un site web différent), du point de vue d'une entreprise d'informatique en nuage, le fait de fournir un stockage de données ou d'héberger un site web en nuage revient, pour l'essentiel, au même.

Certains services d'informatique en nuage nécessitent cependant, dans une grande mesure, une implication humaine pour adapter le service aux besoins d'un client donné. Un hôpital peut ainsi engager un fournisseur de services d'informatique en nuage pour développer un système informatique en nuage sur mesure afin de gérer ses opérations complexes (p. ex., un logiciel de suivi des dossiers médicaux et de soins des patients, des solutions de sécurité informatique pour respecter les exigences légales de respect de la vie privée des patients, etc.). Ces services s'apparentent davantage à des services d'ingénierie et de conseil, c'est-à-dire des services professionnels, qui figurent sur la liste négative.

Pour faire en sorte que la catégorie des services d'informatique en nuage de la liste positive n'englobe que les services conformes aux principes des ADS, la définition proposée fait référence aux services d'informatique en nuage « standardisés ». De cette manière, une solution en nuage personnalisée, qui nécessite, dans des proportions importantes, une implication humaine du personnel du fournisseur (ingénieurs ou consultants) pour élaborer une nouvelle solution informatique (et non configurer des solutions existantes), n'en ferait pas partie. Dans la mesure où l'implication humaine ne concerne que la configuration de produits d'informatique en nuage normalisés, l'intégration de ces produits dans l'architecture informatique en place d'un client ou le support client annexe, l'implication humaine sera considérée comme auxiliaire du service d'informatique en nuage, qui serait englobé dans cette catégorie.

Lorsqu'un fournisseur de services d'informatique en nuage fournit un service groupé comprenant à la fois des services standardisés et personnalisés (y compris lorsque les services personnalisés s'appuient sur des modules normalisés), il convient d'appliquer les orientations élaborées au titre de la catégorie ci-après « ADS relevant de deux catégories et services groupés ».

Liste négative

46. Si une activité ne figure pas sur la liste positive, l'étape suivante consiste à déterminer si elle figure sur la liste négative. Si c'est le cas, il ne s'agit pas d'un ADS. La liste négative proposée contient actuellement les cinq catégories de services suivantes :

- Services professionnels personnalisés ;
- Services d'enseignement en ligne personnalisés
- Vente en ligne de biens et services autres que des ADS ;
- Revenus de la vente d'un bien physique, indépendamment de la connectivité au réseau (« Internet des objets ») ; et
- Services de fourniture d'accès à Internet ou à un autre réseau électronique.

47. Cette section présente les définitions des services qui figureraient sur la liste négative et les complète par un commentaire.

Encadré 2.21. Services professionnels personnalisés - Définition

Ils désignent les services professionnels personnalisés, fournis par un professionnel indépendant ou par une entreprise, tels que les services juridiques, comptables ainsi que les services d'architecte, d'ingénierie et médicaux.

Encadré 2.22. Services professionnels personnalisés - Commentaire

Cette catégorie confirme que les services professionnels personnalisés ne rentrent pas dans la définition générale des ADS. Même si ces services peuvent être fournis en ligne (envoi par courrier électronique d'un conseil juridique, de plans d'architecte au format PDF ou de ou calculs d'un comptable dans un tableur), ils nécessitent une adaptation à chaque client et une personnalisation dans l'exercice du jugement professionnel et les interactions. Ces services ne sont pas automatisés et nécessitent une implication humaine plus que minimale de la part d'un professionnel indépendant ou une entreprise. Ils ne seraient pas non plus modulables à différentes échelles sans un surcroît d'interventions humaines.

Lorsqu'un service professionnel dépend fortement d'un ADS, notamment si un cabinet d'avocats utilise un logiciel d'intelligence artificielle (IA) pour ses processus de diligence raisonnable ou, dans le cas d'un cabinet d'architectes, pour établir ses plans, les revenus tirés de la fourniture du service professionnel en lui-même seront exclus du champ d'application des ADS. En effet, une implication humaine du professionnel est nécessaire pour utiliser l'IA et exercer un jugement professionnel pour fournir le service final au client. Les paiements effectués par un tel cabinet en faveur d'un fournisseur d'IA tiers seront toutefois généralement classés dans les ADS (comme les services d'informatique en nuage ou de contenu numérique).

En revanche, si un utilisateur accède directement à un service automatisé en ligne, qui peut être équivalent à un service professionnel (par exemple, si un utilisateur utilise en libre-service des conseils juridiques sur une plateforme dédiée), ce service serait considéré comme un ADS s'il rentre dans une catégorie de la liste positive ou satisfait aux critères de la définition générale.

Encadré 2.23. Services d'enseignement en ligne personnalisés - Définition

Ils désignent les services d'enseignement enregistrés ou en direct, accessibles en ligne lorsque l'enseignant adapte le service (notamment par des commentaires et une aide individualisés, non automatisés) aux besoins de l'étudiant ou d'un groupe restreint d'étudiants et que l'Internet ou le réseau électronique est utilisé comme simple moyen de communication entre l'enseignant et l'étudiant.

Encadré 2.24. Services d'enseignement en ligne personnalisés - Commentaire

Cette catégorie confirme que les services d'enseignement personnalisés en ligne ne rentreraient pas dans la définition générale des ADS lorsque l'Internet ou le réseau électronique est utilisé comme simple moyen de communication entre l'enseignant et l'étudiant.

Elle inclut les programmes de formation en ligne personnalisés destinés à un étudiant ou un groupe restreint d'étudiants, y compris lorsque certains éléments auxiliaires du produit sont automatisés (notamment, une conférence préenregistrée proposée dans le cadre d'un programme de formation personnalisé ; des devoirs notés automatiquement accompagnant une conférence personnalisée diffusée en direct).

Un service d'enseignement en ligne standardisé comprenant une interaction auxiliaire avec un enseignant figure toutefois sur la liste positive.

Encadré 2.25. Vente en ligne de biens et services autres que des ADS – Définition

Elle désigne la vente d'un bien ou d'un service via une interface numérique lorsque :

- l'interface numérique est exploitée par le fournisseur de bien ou du service ;
- la transaction consiste, sur le fond, à fournir un bien ou un service ; et
- le bien ou le service ne relève pas de la catégorie des ADS à un autre titre.

Encadré 2.26. Vente en ligne de biens et services autres que des ADS – Commentaire

Cette catégorie s'appliquerait aux vendeurs qui utilisent une plateforme numérique pour vendre leurs propres biens et services non numériques à des clients. Bien que la transaction puisse être effectuée via l'Internet, ces activités correspondent à la vente de biens et de services non numériques, et ne peuvent être en soi assimilées à un service numérique. Ainsi, si l'on applique le principe général ci-dessus, la fourniture du bien ou du service visé (p. ex. la chambre d'hôtel) n'est pas du type automatisé, mais nécessite un surcroît d'interventions humaines pour que le bien ou service soit mis à la disposition d'utilisateurs supplémentaires. C'est pourquoi, dans un souci de clarté, la vente des biens et services propres d'une EMN dont la commande ou la réservation et le traitement sont effectués par voie électronique devrait être incluse dans la liste négative.

Voir également ci-dessus les services d'intermédiation en ligne sur la liste positive.

Encadré 2.27. Revenus de la vente de biens physiques, indépendamment de la connectivité au réseau (« Internet des objets ») – Définition

Cette catégorie serait incluse, indépendamment de la connectivité au réseau d'un bien physique, sous réserve qu'aucun flux de revenus ADS identifiable ne soit rattaché à ce bien physique (au moment de l'achat ou à une date ultérieure).

Encadré 2.28. Revenus de la vente de biens physiques, quelle que soit la connectivité au réseau (« Internet des objets ») – Commentaire

Il est de plus en plus souvent possible de connecter des biens physiques à Internet ou de les regrouper avec d'autres services en ligne. Les trois grandes catégories suivantes ressortent de l'analyse de ce service :

Premièrement, en plus de leur vente, il est possible de retirer une valeur monétaire supplémentaire de ces biens physiques auprès d'un client par le biais de différents flux de revenus (initialement, lors de l'achat ou à une date ultérieure), qui sont intégrés dans les catégories d'ADS figurant sur la liste positive. Parmi les exemples courants :

- La vente ou toute autre aliénation de données d'utilisateurs ; la monétisation de données recueillies via un objet connecté fait partie des ADS lorsqu'elle répond à la définition ci-dessus. À titre d'exemple, si un constructeur automobile conçoit une voiture connectée à Internet qui recueille des données de localisation et s'il vend des données sur les habitudes, la localisation de l'utilisateur, etc. à des tiers à des fins de commercialisation, l'activité est conforme à la définition ci-dessus. En effet, la définition d'une interface numérique se veut suffisamment large pour englober la monétisation des informations recueillies via un système d'Internet des objets.
- Services de publicité en ligne. Revenus de la publicité en ligne liés à des annonces publicitaires présentes sur un objet connecté, relevant des services publicitaires en ligne (p. ex. les publicités d'un supermarché affichées sur l'interface connectée à Internet d'un réfrigérateur). En effet, la définition d'une publicité en ligne renvoie à la publication d'une annonce en ligne sur une interface numérique, la définition étant suffisamment large pour inclure les objets connectés à Internet.
- Autres ADS. L'utilisateur d'un objet connecté peut payer différents types d'ADS en lien avec l'objet connecté ou accessibles via ce dernier (p. ex. un abonnement à une application de suivi à utiliser avec un bracelet personnel ; la diffusion de flux de musique via un assistant virtuel ; l'achat en ligne de la mise à niveau d'un logiciel pour activer ou améliorer un produit). Ils seraient pris en compte dans la catégorie d'ADS correspondante (par exemple, services de contenu numérique) qui s'applique quel que soit le type de bien physique permettant la connexion réseau utilisée pour fournir cet ADS.

Dans la mesure où ces flux de revenu peuvent être distingués du prix de vente du bien physique, ils seraient intégrés à la catégorie des ADS. En pratique, certaines situations dans lesquelles cela est susceptible de se produire sont mentionnées dans le commentaire accompagnant les définitions des ADS de la liste positive ci-dessus. Un examen plus approfondi est nécessaire pour traiter les cas où un flux de revenus distinct est possible même s'il n'est pas explicitement identifié comme tel. Par exemple, si le bien est vendu dans deux versions qui se distinguent principalement par le fait que l'une d'elles comprend un abonnement à un service numérique alors que l'autre n'en a pas, la différence de prix peut être considérée comme le revenu tiré du service numérique.

Deuxièmement, certains types de machines et produits industriels contiennent une composante numérique. Il peut s'agir, par exemple, du contrôle des performances d'un moteur et d'un service d'assistance technique à distance. Une implication humaine importante est généralement nécessaire pour assurer la fonction principale consistant à utiliser ces informations pour effectuer l'entretien et les réparations de la machine. Elle est liée au fonctionnement de la machine et non au fournisseur de services qui monétise les données de manière automatisée auprès d'un tiers. Autrement dit, même en vérifiant séparément si la fonction d'accès à Internet de la machine rentre dans le cadre des ADS relevant de deux catégories et des services groupés, elle ne répondrait pas à la définition générale des

ADS ni à une catégorie de la liste positive, et serait donc totalement exclue. Pour obtenir une sécurité juridique, ils seront ajoutés à la liste négative et réexaminés ultérieurement si des modifications sont nécessaires.

Troisièmement, certains produits de consommation appartenant à « l'Internet des objets », qui mettent en réseau des dispositifs, appareils et autres objets quotidiens équipés de puces et capteurs électroniques capables de recueillir et de transmettre des données via Internet, permettent l'utilisation de fonctions supplémentaires du produit. Par exemple, les appareils de surveillance de la condition physique peuvent donner accès à une plateforme en ligne qui analyse les données, permet l'interaction avec d'autres utilisateurs et renseigne sur les programmes d'entraînement. Il est probable qu'un grand nombre de biens de consommation actuels contiennent un logiciel et qu'il soit possible à l'avenir de les connecter à Internet. Faire entrer tous ces articles dans le champ d'application des ADS serait excessif eu égard à la définition générale des ADS ci-dessus. En effet, la vente d'un bien physique n'est pas un ADS, car il ne s'agit pas d'un service et il n'est pas non plus fourni sur Internet ou via réseau électronique. L'une des solutions possibles consisterait à considérer que lorsque le bien physique renferme un ADS, une partie de son prix de vente pourrait alors être imputable à cet ADS. Enfin, traiter une partie des biens de l'Internet des objets comme constituant des ADS serait difficile en pratique et serait basé sur des faits relatifs à chaque produit actuel ou à venir – et propre à engendrer des litiges –, car cela imposerait d'essayer de séparer la valeur de la composante numérique du service en tant qu'ADS, par opposition à la valeur créée par les autres parties du bien ou service. Dans tous les cas, la vente de l'objet serait déjà comprise dans le champ d'application des CFB, dans la mesure où il s'agit par ailleurs d'un produit en relation étroite avec les consommateurs.

Sur la base des trois catégories ci-dessus, le champ d'application des ADS inclurait les revenus provenant de l'Internet des objets dans la mesure où ils sont identifiables séparément au titre d'un autre ADS de la liste positive (la première catégorie ci-dessus), et exclurait les revenus issus de la vente physique de biens tels que les biens industriels ou de consommation. Cette question pourrait être réexaminée ultérieurement à mesure que l'Internet des objets évolue.

Encadré 2.29. Services de fourniture d'accès à Internet ou à un réseau électronique – Définition

Ils s'appliquent à la fourniture d'accès (connexion, abonnement, installation) à Internet ou à un réseau électronique, quel que soit le moyen utilisé.

Encadré 2.30. Services de fourniture d'accès à Internet ou à un réseau électronique – Commentaire

Cette catégorie entend préciser que les services d'accès à Internet ou à un réseau électronique ne rentreraient pas dans le champ des ADS. Cette approche est conforme à la stratégie fiscale relative au Montant A, car la fourniture de ces services nécessite généralement un certain degré d'infrastructure locale et elle est soumise aux réglementations locales en matière de télécommunications. Cette catégorie englobe la fourniture d'accès (connexion, abonnement, installation) à Internet ou à un réseau électronique, quel que soit le moyen employé, notamment la transmission filaire, par câble, fibre optique, satellite ou par d'autres moyens, mais pourra être réexaminée si nécessaire en fonction des progrès technologiques.

Les offres forfaitaires de services internet (ISP) dans lesquelles l'accès à l'Internet est auxiliaire et

secondaire (c'est-à-dire forfaits allant au-delà du simple accès à l'Internet et comprenant d'autres éléments (comme des pages à contenu donnant accès aux actualités, à des informations météorologiques ou touristiques ; espaces de jeu ; hébergement de sites ; accès à des débats en ligne, etc.) ne seraient pas inclus dans cette catégorie. Dans de telles situations, les règles applicables aux ADS relevant d'une catégorie mixte et aux services groupés s'appliqueraient.

ADS relevant d'une catégorie mixte/services groupées

48. Lorsqu'une EMN exerce plusieurs activités, clairement identifiables comme des services distincts et autonomes eu égard aux flux de revenus, les définitions s'appliquent séparément à chaque activité. Cette catégorie inclut les situations où une EMN fournit plusieurs types d'ADS (par exemple, une plateforme d'intermédiation en ligne exploite simultanément un service d'intermédiation et fait de la publicité en ligne).

49. Il arrive toutefois que certaines EMN se livrent à des activités qui ne sont pas clairement dissociables et correspondent à une « catégorie mixte » ou à des « services groupés ». Deux situations peuvent donner lieu à des ADS relevant d'une catégorie mixte ou de services groupés : (i) une composante du service répond à la définition d'un ADS, mais s'accompagne d'un service hors ADS ; (ii) un bien physique est accompagné d'un service qui peut correspondre ou non à la définition des ADS. Ainsi, dans le premier cas, une EMN de services informatiques en nuage peut proposer une offre reposant sur des modules normalisés, mais permettant à un client de sélectionner des éléments fortement personnalisés qui nécessiterait une implication humaine importante. Dans le deuxième cas, il peut s'agir d'un appareil physique connecté à Internet, qui est examiné en détail ci-dessus dans la liste négative.

50. Dans certaines situations, peut-être encore plus nombreuses à l'avenir, les éléments appartenant aux ADS et hors ADS peuvent être fortement intégrés et, de ce fait, considérés comme un seul et même service. Lorsque l'ADS représente une part importante du service global et que les composantes hors ADS retirent des avantages importants de leur lien avec les composantes ADS, l'ensemble du service peut être considéré comme un ADS. En revanche, lorsque les composantes ADS sont purement auxiliaires ou assurent une fonction d'assistance technique pour le reste du service (par exemple, une fonction de dialogue en ligne automatisé pour examiner la demande d'un utilisateur comme point d'accès au service) et lorsque le reste du service nécessite une implication humaine pour fournir le service décrit ci-dessus, le service global ne sera pas considéré comme un ADS, compte tenu de la contribution relativement importante de l'ADS dans l'offre groupée.

51. Les travaux sur cette question se poursuivent. Le point de départ envisagé consiste à déterminer s'il existe des fournitures multiples qui sont identifiables et substantielles en tant que telles (en évaluant, par exemple, si ces fournitures génèrent un flux de revenus distinct ou si leur prix est établi ou facturé séparément au client, en gardant à l'esprit qu'il est impératif d'éviter les possibilités de planification fiscale comme le fractionnement arbitraire des factures), auquel cas chaque fourniture individuelle serait évaluée par rapport aux définitions. Si les fournitures ne sont pas identifiables séparément ni substantielles en tant que telles, une évaluation de la fourniture globale pourrait être effectuée. Des orientations supplémentaires seront élaborées afin de déterminer le seuil d'importance relative au-dessus duquel la composante ADS peut être considérée comme une « partie substantielle » ou comme faisant pleinement partie intégrante d'un service global, ou bien lorsque des éléments sont auxiliaires. En outre, on étudie s'il existe des moyens pour procurer une sécurité juridique lorsqu'une part substantielle de la fourniture figure sur la liste positive ou négative. Les orientations tiendront compte de la nécessité de disposer de règles simples, faciles à gérer et appliquer, qui offrent une certitude et une cohérence ainsi que des documents à fournir pour justifier l'application d'une orientation dans une situation précise.

Autres définitions des ADS

Encadré 2.31. Autres définitions

Aux fins des ADS, les définitions suivantes s'appliquent :

Une « interface numérique » désigne un programme ou un autre système permettant l'accès des utilisateurs à des logiciels, contenus ou autres informations accessibles en ligne, comme les sites internet et applications mobiles, quel que soit le type de support physique permettant cet accès. La définition d'une interface numérique se veut large et doit couvrir les interfaces connectées à l'Internet et intégrées dans un bien physique (c'est-à-dire l'Internet des objets), que la vente de ce bien lui-même relève ou non du nouveau droit d'imposition au titre du Montant A.

« En ligne » désigne l'Internet ou un réseau électronique,

« Utilisateur » désigne un individu ou une entreprise ayant accès au service, mais n'inclut pas

- i. le fournisseur, ou un membre du même groupe d'EMN que le fournisseur, de ce service ; ou
- ii. un employé d'une personne visée au paragraphe (i) agissant dans le cadre de l'activité professionnelle de cette personne.

2.2.2. Entreprises en relation étroite avec des consommateurs

Définition des entreprises en relation étroite avec les consommateurs.

52. Les CFB seraient des entreprises tirant des revenus de la vente de types de biens et de services couramment vendus à des consommateurs, à savoir des particuliers achetant des articles pour leur usage personnel, et non à des fins commerciales ou professionnelles.

53. La définition des CFB proposée décompose les éléments de l'expression « couramment vendus à des consommateurs » et précise les types d'EMN « en relation étroite avec des consommateurs ».

Encadré 2.32. Entreprises en relation étroite avec des consommateurs - Définition générale

Une entreprise en relation étroite avec des consommateurs fournit, directement ou indirectement, des types de biens et de services couramment vendus à des consommateurs et/ou concède des licences ou exploite autrement des biens incorporels en lien avec la fourniture de ces biens et services.

Le terme « consommateur » désigne un individu (acheteur direct ou non) qui acquiert un bien ou un service pour son usage personnel, et non à des fins commerciales ou professionnelles.

Un bien ou un service est d'un « type couramment vendu » à des consommateurs si, par nature, le bien ou le service est destiné principalement à être vendu à des consommateurs. Cela suppose que le bien ou le service soit mis à disposition sous une forme permettant sa consommation personnelle (notamment en portions, sous une forme suffisamment finie ou utilisable ou dans des points d'achat accessibles à un particulier, par opposition aux produits en vrac ou aux matières premières accessibles aux grossistes et aux autres entreprises uniquement). Être destiné principalement à être vendu à des consommateurs signifie que l'EMN a développé les biens et les services pour qu'ils soient fournis aux consommateurs de manière régulière, répétée ou habituelle (directement ou indirectement), notamment en réalisant des études de marché, en commercialisant et en assurant la promotion des produits auprès des consommateurs, en utilisant les données sur les consommateurs / utilisateurs ou

en fournissant des services d'assistance ou de retour d'expérience des consommateurs (quel que soit le lieu d'exercice de ces activités). En revanche, une transaction inhabituelle ou rare avec un consommateur n'a pas d'incidence sur la qualification du bien ou du service.

L'expression « vendus à » inclut la vente, la location à bail, la concession de licence, la location ou la fourniture, directe ou indirecte (notamment par l'intermédiaire d'un courtier, agent, intermédiaire ou représentant). Cela signifie que le produit ou le service peut être un bien ou un service destiné aux consommateurs même si la partie contractante à la vente n'est pas le consommateur final (comme une vente via un distributeur tiers ou lorsqu'un franchiseur a créé un produit alors que la vente est conclue par le franchisé). En d'autres termes, une EMN relève de cette catégorie en fonction de la nature du produit/service et le rôle d'un tiers dans le canal de distribution ne change rien ; cela ne signifie pas pour autant que ce tiers est lui-même une entreprise en relation étroite avec des consommateurs, ainsi qu'il est expliqué ci-après. Sont également concernées les situations dans lesquelles la nature du produit est telle qu'il doit être concédé sous licence, et non vendu, pour être exploité (par exemple, droits sur la musique), s'il est par ailleurs d'un type couramment concédé sous licence à des consommateurs.

Un service couvert au titre de SNA, dont la définition est plus précise, est exclu de la définition des entreprises en relation étroite avec des consommateurs. Cela évite tout recoupement et tient compte du fait qu'une seule catégorie est nécessaire, car elle a des conséquences sur d'autres aspects du Montant A comme le critère du lien approprié.

Une EMN serait considérée comme une « entreprise en relation étroite avec des consommateurs » si elle est propriétaire du produit/service destiné aux consommateurs et détentrice des droits sur le bien incorporel lié (franchiseurs et concédants inclus). C'est bien l'EMN qui est « en relation étroite » avec le consommateur. Dans ce contexte, le terme « propriétaire » ne renvoie pas à une partie qui détient, à un moment ou un autre, un titre légal sur un bien de consommation, car il peut y avoir plusieurs propriétaires légaux dans la chaîne d'approvisionnement. Pour être « propriétaire », le produit et les marques qui y sont liées doivent appartenir à l'EMN.

En outre, le « détaillant » ou une autre contrepartie contractuelle du consommateur (si elle est différente du « propriétaire ») serait également couvert, car il est en relation directe avec le consommateur. En d'autres termes, il s'agit sans doute de l'exemple le plus flagrant d'une entreprise « en relation étroite avec des consommateurs ». Le bénéfice du détaillant sera différent de celui pris en compte pour le « propriétaire » ; il n'y a donc pas de recoupement dû à l'intégration de deux EMN différentes dans la chaîne de valeur. Cette catégorie peut également comprendre des franchisés et des preneurs de licence qui vendent le produit de consommation directement, ainsi qu'il est expliqué ci-après.

Les autres EMN tiers, comme les fabricants, les grossistes et les distributeurs, qui ne sont pas en relation avec le client - contractuellement ou de toute autre manière - sont exclus du champ d'application. Bien que les intermédiaires de ce type puissent, en tout état de cause, être exclus des seuils de chiffre d'affaires et de rentabilité, ils le sont déjà, car ils n'ont pas de participation active et soutenue à l'économie d'une juridiction du marché (au-delà de la simple conclusion de ventes) sans nécessairement investir localement dans des infrastructures et des activités.

Une EMN qui répond à la définition peut cependant être exclue du champ d'application (en tout ou en partie) comme l'indiquent les exclusions spécifiques décrites ci-après. Ces exclusions sont établies à partir de facteurs fiscaux, notamment lorsque, pour des raisons spécifiques liées à un secteur, les bénéfices résiduels sont déjà enregistrés sur le marché.

54. Les critères de vérification doivent être appliqués par l'EMN. Les critères de vérification doivent être appliqués à l'égard du marché visé. Ainsi, lorsqu'une EMN écoule ses ventes sur un marché qui se distingue par ses goûts, préférences, exigences réglementaires ou culturelles alors que le produit ou le

service n'est pas disponible sur de nombreux autres marchés, il peut encore s'agir d'une entreprise en relation étroite avec les consommateurs.

55. Pour les cas à la marge, le mécanisme de sécurité juridique en matière fiscale à un stade précoce sera disponible pour fournir des éclaircissements et assurer un traitement cohérent dans l'ensemble du Cadre inclusif.

56. Les sections suivantes traitent de l'application de la définition aux secteurs et modèles d'affaires particuliers suivants : produits pharmaceutiques, franchise, concession de licence, produits et services à double usage et produits intermédiaires et composants à double usage.

Produits pharmaceutiques

57. Globalement, l'industrie pharmaceutique vend des médicaments et des appareils médicaux⁸. Les appareils médicaux qui sont des produits couramment vendus à des consommateurs entreraient dans le champ d'application. La suite de la présente section porte sur les produits pharmaceutiques (c'est-à-dire, les médicaments).

58. Dans certains pays, les régimes d'assurance publique et d'assurance obligatoire jouent un rôle important dans les achats de produits pharmaceutiques, en particulier pour les médicaments délivrés à l'hôpital et ceux délivrés uniquement sur ordonnance. Ils couvrent par exemple en moyenne 58 % des dépenses de médicaments vendus au détail dans les pays de l'OCDE⁹, même si la situation varie d'un pays à l'autre.

59. Il importe de noter que les pouvoirs publics peuvent réglementer le prix de vente des médicaments. Il est admis que les pouvoirs publics et les compagnies d'assurance peuvent avoir une influence sur le prix des médicaments qui n'est pas exclusivement fonction de la demande des consommateurs (par exemple, lorsque l'État acquiert directement les médicaments ou en réglemente le prix). Toutefois, cela ne change rien au fait que ces produits sont vendus à des consommateurs et utilisés par eux (directement ou indirectement) et qu'ils génèrent (dans certaines circonstances, notamment lorsque le médicament est toujours protégé par un brevet) des bénéfices importants pour les EMN de l'industrie pharmaceutique. En conséquence, même si la réglementation peut jouer sur le montant de ces bénéfices, elle ne justifie pas en soi que les produits pharmaceutiques soient hors du champ d'application.

60. L'analyse ci-dessous porte sur deux approches possibles pour examiner dans quelle mesure les produits pharmaceutiques rentreraient dans le champ d'application du montant A au titre des CFB :

- Le champ d'application couvre tous les médicaments vendus ou administrés à des consommateurs ; ou
- le champ d'application est fondé sur le critère du mode de délivrance des médicaments : sur ordonnance ou en vente libre.

61. Ces deux options sont examinées tour à tour.

Option 1 – Le champ d'application couvre tous les médicaments

62. Cette approche part de l'idée que tous les produits pharmaceutiques sont in fine consommés ou utilisés par des particuliers consommateurs. Adopter cette approche ferait entrer dans le champ d'application tous les médicaments utilisés par des patients/consommateurs, qu'ils soient prescrits et acquis individuellement par le consommateur ou qu'ils soient acquis dans le cadre de la fourniture d'un traitement médical plus large. Elle s'appliquerait également que les produits soient achetés par les consommateurs eux-mêmes ou pour leur compte par les pouvoirs publics, les hôpitaux ou les compagnies d'assurance, que le consommateur ait ou non payé le médicament et à quel prix (dans certaines juridictions, par exemple, les consommateurs ne paient pas du tout les médicaments, qu'ils soient en vente libre ou délivrés sur ordonnance).

63. Cette approche examinerait le lien plus indirect avec le consommateur qui, bien qu'il ne se traduise pas, dans la plupart des juridictions, par une action directe auprès du consommateur (comme la commercialisation), revêt la forme (parfois, de manière marquée) d'actions de commercialisation visant les professionnels de la santé, les assureurs et les autorités chargées des achats de médicaments qui agissent pour le compte du consommateur lors de la prescription, l'achat ou le financement du médicament. Ces activités et initiatives de commercialisation orientées sur le respect de la réglementation d'un marché (qui peuvent être très importantes compte tenu des problèmes de sécurité des consommateurs en lien avec les produits pharmaceutiques) pourraient être considérées comme la preuve d'une participation soutenue sur le marché, représentant des dépenses importantes pour le fabricant de produits pharmaceutiques et une contribution significative à la rentabilité.

64. Cette approche serait également conforme à une démarche plus générale qui consiste à ne pas limiter la notion de CFB aux cas de vente contractuelle directe au consommateur, mais à l'élargir à la manière dont l'EMN commercialise ses produits sur le marché et noue des liens avec les consommateurs, y compris indirectement (comme dans le cas de la franchise et de la licence, et par le biais de ventes via des tiers) - en d'autres termes, en tenant compte de la nature du produit, et non de la chaîne d'approvisionnement spécifique.

65. Les produits pharmaceutiques sont destinés à un usage personnel par des particuliers. Les produits pharmaceutiques sont accessibles aux consommateurs pour leur consommation personnelle (c'est-à-dire présentés dans un emballage accompagné d'instructions d'emploi, par opposition à un composé chimique en vrac), mais avec le concours d'un professionnel de santé pour des raisons de sécurité. En outre, l'EMN a développé des biens ou des services devant être fournis de manière régulière, récurrente ou habituelle aux consommateurs, notamment par le biais de recherches sur les besoins des consommateurs et par la mise à disposition d'un soutien aux consommateurs. Enfin, on pourrait faire valoir que les produits pharmaceutiques sont vendus aux consommateurs, indirectement dans le cadre de la fourniture plus globale d'un service médical en soulignant que cela pourrait avoir des conséquences plus importantes sur le champ d'application des CFB.

66. Cette approche peut être simple à gérer, car il ne serait pas nécessaire de séparer les produits en fonction de leur canal d'acheminement.

67. Elle présenterait également l'avantage d'une application cohérente entre les juridictions. Pour diverses raisons, les juridictions font des choix différents lorsqu'il s'agit de décider de délivrer un médicament en vente libre ou uniquement sur prescription. Il arrive que des médicaments en vente libre dans une juridiction soient totalement interdits dans d'autres juridictions. Il n'existe pas de définition générale, à l'échelle mondiale, des médicaments en vente libre ou délivrés uniquement sur ordonnance (et il serait pratiquement impossible d'établir au départ ce type de liste et de l'actualiser au fil du temps). L'adoption d'une approche inclusive consistant à faire entrer tous les médicaments dans le champ d'application impliquerait que tous les pays fassent le même choix, indépendamment de la désignation réglementaire locale. Chaque juridiction aurait ainsi la possibilité de bénéficier de la répartition du Montant A, quelle que soit l'approche réglementaire adoptée.

68. En outre, les membres du Cadre inclusif qui recommandent que les médicaments délivrés sur prescription entrent dans le champ de la définition des CFB sont d'avis que les entreprises qui fabriquent et distribuent ces produits enregistrent généralement des marges bénéficiaires beaucoup plus élevées que sur les médicaments en vente libre, en raison de la valeur des actifs incorporels légalement protégés généralement associés aux médicaments délivrés sur ordonnance. Ils estiment que des marges bénéficiaires aussi élevées et des actifs incorporels mobiles ont contribué à une érosion significative de la base d'imposition et au transfert de bénéfices hors des juridictions de marché et vers des juridictions dont le taux d'imposition est faible. Les partisans de l'inclusion des médicaments délivrés sur prescription dans la définition des CFB considèrent également qu'il serait déraisonnable d'exclure les produits qui ont fait

l'objet d'une planification fiscale internationale agressive tout en n'incluant que les médicaments en vente libre, qui présentent moins de risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

Option 2 – Le champ d'application couvre les médicaments en vente libre.

69. La deuxième approche envisagée consiste à exclure du champ d'application les médicaments délivrés sur ordonnance et à y inclure les médicaments en vente libre, pour les raisons exposées ci-après.

70. Les médicaments en vente libre présentent des caractéristiques communes avec d'autres biens de consommation, notamment :

- ils peuvent être obtenus à la demande du client, qui n'a pas besoin d'ordonnance pour se les faire délivrer ;
- la publicité pour ces produits est autorisée dans de nombreux pays, et les sociétés pharmaceutiques déploient des efforts importants pour nouer des relations durables avec les clients, y compris par une stratégie ciblée de commercialisation et de marque ; et
- l'acquisition du médicament n'est généralement pas une composante d'une prestation de soins médicaux.

71. Cette approche exclurait les médicaments sur ordonnance au motif que, contrairement aux médicaments en vente libre, ils présentent des caractéristiques spécifiques qui ne correspondent pas vraiment à la notion de CFB. En particulier :

- Ils sont prescrits par des médecins ou d'autres professionnels de santé sur la base de leur évaluation des besoins des patients et sont délivrés dans le cadre d'un service de soins de santé ;
- Le choix de recourir à tel médicament sur ordonnance est fait par un médecin, qui peut prescrire un produit autre que celui connu du patient parce qu'il offre un gain médical, ou bien parce que celui connu du patient n'est pas couvert par son assurance ;
- Dans de nombreux pays (en dehors des États-Unis et de la Nouvelle-Zélande), la publicité pour les médicaments sur ordonnance auprès des consommateurs n'est pas autorisée – même si la commercialisation est largement dirigée vers les médecins qui, à leur tour, peuvent influencer sur l'offre présentée aux patients ; et
- le patient n'acquiesce normalement qu'une petite partie du coût du médicament, l'État ou les compagnies d'assurance prenant en charge le solde.

72. Ces facteurs pourraient amener à considérer que la relation de consommation entre la multinationale produisant le médicament sur ordonnance et le consommateur est plus indirecte que pour d'autres entreprises en relation étroite avec des consommateurs et qu'à ce titre, les médicaments sur ordonnance devraient être exclus du champ d'application. Si l'on applique la définition des CFB ci-dessus, les médicaments en vente libre sont « d'un type couramment vendu à des consommateurs » du fait qu'ils sont destinés à des particuliers pour leur usage personnel, qu'ils sont présentés sous des formes permettant leur consommation personnelle (en portions individuelles, sous leur forme finale et dans des points d'achat accessibles aux particuliers), lorsque l'EMN a développé des biens ou services devant être fournis de manière régulière, récurrente ou habituelle aux consommateurs (y compris par une stratégie de commercialisation et de promotion) et lorsque les produits sont vendus directement aux consommateurs.

73. En outre, certains membres du Cadre inclusif favorables à l'Option 2 considèrent que d'une manière générale, les consommateurs achètent ou emploient les produits pharmaceutiques principalement en raison de leurs caractéristiques intrinsèques.

74. L'application de cette approche sera cependant examinée de plus près, notamment sur la base des discussions ultérieures avec les parties prenantes. Les juridictions n'ayant pas toutes les mêmes définitions des médicaments en vente libre et des médicaments délivrés sur prescription, il pourrait être difficile pour une EMN d'appliquer la règle du champ d'application, et le Montant A attribué à un marché

serait moins élevé pour les membres qui ont réglementation des médicaments sur ordonnance plus stricte. En outre, dans un même pays, certains médicaments sont délivrés à la fois en vente libre et sur ordonnance, notamment lorsque le dosage est plus élevé ou lorsqu'un médicament précis est prescrit en association avec d'autres médicaments. Il peut en résulter des difficultés administratives pour déterminer si un médicament spécifique est couvert dans une situation donnée et cela pourrait entraîner des coûts administratifs importants pour les autorités fiscales et des coûts liés au respect des règles pour les contribuables afin de se conformer à la deuxième approche. Les membres favorables à cette approche estiment cependant qu'il serait possible d'alléger la charge de conformité, notamment en respectant le classement d'un médicament donné dans les produits délivrés sur ordonnance ou dans ceux en vente libre selon l'approche adoptée par la plupart des membres du Cadre inclusif ou lorsque les médicaments sur ordonnance constituent une part substantielle des revenus.

Franchise

75. Le champ d'application du montant A couvrirait non seulement les entreprises qui vendent des biens et des services directement à des consommateurs, mais aussi celles qui vendent des produits de consommation indirectement en passant par des revendeurs ou des intermédiaires. En ce sens, le fait d'être « en relation étroite » avec des consommateurs est plus large que le simple fait d'être « en relation contractuelle » avec eux et, par conséquent, les biens ou services peuvent entrer dans le champ d'application indépendamment du canal de distribution ou de l'intermédiaire.

76. C'est la raison pour laquelle les franchises et les accords de licence relatifs à des biens de consommation et services sont inclus dans le champ d'application. Cela signifie que le concept de base d'une CFB s'applique, même lorsque le revenu provient de la franchise ou de la licence et non de la vente directe aux consommateurs.

77. Cette préoccupation s'exprime dans la définition des CFB précitée qui inclut une entreprise qui concède des licences ou exploite autrement des actifs incorporels en lien avec la fourniture de biens et services, qui sont par ailleurs d'un type couramment vendu aux consommateurs. La franchise supposant de retirer un gain des biens incorporels mis à la disposition du franchisé (comme le décrivent les modèles de franchises ci-après), cette formulation est censée englober les accords de franchise. Cela ne signifie pas que, pour que le service soit inclus dans le champ d'application, il faut que le consommateur acquière directement des droits de licence ou de franchise. Ainsi, lorsqu'une chaîne de restauration internationale exploite un modèle de franchise, le franchisé du restaurant local serait considéré comme une entreprise en relation étroite avec des consommateurs. L'EMN qui est responsable de la franchise et de la perception des redevances y afférentes serait également considérée comme une CFB, même si son modèle de recettes diffère de celui du restaurant local (ou, si l'EMN est également propriétaire du restaurant local, ces recettes entreraient aussi dans le champ d'application de même que les autres redevances de franchise perçues).

78. Pour information, il existe deux grands modèles de franchise : la franchise exclusive et la franchise de distribution de produits. La franchise de distribution peut être encore divisée en trois sous-catégories : la franchise entre le fabricant le détaillant, entre le grossiste et le détaillant et entre le fabricant et le grossiste. Ces catégories ne s'excluent pas mutuellement et certains accords de franchise peuvent relever de plusieurs catégories. La répartition dans des catégories est toutefois utile pour comprendre la diversité des accords couverts. L'analyse ci-après décrit successivement les différentes formes que peut revêtir une franchise. La question du champ d'application ne porte pas sur la forme juridique des accords commerciaux, mais sur la question de savoir si l'EMN fournit des biens ou des services couramment vendus aux consommateurs, ou si elle concède des licences ou exploite de toute autre manière des biens incorporels en lien avec ces biens ou services. Si les droits constitutifs de l'accord de franchise sont rattachés à un produit ou service sous-jacent d'un type communément vendu à des consommateurs aux termes de la définition d'une CFB ci-dessus, alors le franchiseur et le franchisé seront chacun une CFB (à

condition qu'ils soient par ailleurs soumis au Montant A, y compris en ce qui concerne le critère de chiffre d'affaires brut (voir ci-après) et les seuils de rentabilité (voir chapitre 6).

Modèle de franchise exclusive

79. Dans un modèle de franchise exclusive, le franchiseur fournit le modèle commercial « clé en main », tandis que le franchisé est responsable de l'exploitation courante en respectant les consignes opérationnelles du franchiseur. Ce modèle est généralement utilisé dans le secteur de la restauration rapide ou traditionnelle.

80. Le modèle de franchise exclusive se caractérise notamment par l'étendue du contrôle exercé par le franchiseur sur le franchisé eu égard à la manière dont ce dernier exploite son entreprise. En outre, le franchisé a généralement un accès permanent aux actifs incorporels détenus par le franchiseur (savoir-faire, marques, etc.) et il peut recevoir des conseils et une assistance du franchiseur. Le niveau de contrôle exercé par le franchiseur sur le franchisé associé au droit pour le franchisé d'avoir accès aux actifs incorporels, à l'assistance et aux conseils du franchiseur sert finalement de cadre à la relation entre le franchiseur et le consommateur. En dépit de l'absence d'accord juridique direct entre le consommateur et le franchiseur, il existe bien un lien significatif entre eux. S'agissant des CFB, le modèle de franchise exclusive se distingue donc des autres types d'accords interentreprises dans lesquels le fournisseur n'a aucun lien avec le consommateur final.

81. Dans ce modèle, la rémunération du franchiseur peut inclure les commissions pour services techniques (formation), les contributions à la publicité, les droits d'entrée, les droits de renouvellement, les « droits de franchise » (notamment les redevances) qui sont versés périodiquement et correspondent à un pourcentage du montant total des ventes générées par le franchisé¹⁰.

82. Si l'on applique la définition générale ci-dessus, lorsque les droits de franchise sont liés à un bien ou à un service couramment vendu aux consommateurs (par exemple des hamburgers), le franchiseur rentre dans le champ d'application en tant que propriétaire de la marque qui est monétisée (via l'actif incorporel mis à la disposition du franchisé), et le franchisé rentre dans le champ d'application en qualité de vendeur d'un produit de consommation.

Franchise de distribution de produits

83. La franchise de distribution de produits comprend généralement trois sous-catégories :

- La franchise entre le fabricant et le détaillant dans laquelle un franchisé vend les produits du franchiseur directement aux consommateurs. À titre d'exemple, la franchise entre le fabricant et le détaillant est souvent utilisée pour vendre des voitures neuves. Selon l'accord juridique, le franchisé peut être autorisé à vendre des produits concurrents. Dans ces accords, le franchisé vend et exploite les produits en son nom propre même si les marques du franchiseur sont généralement affichées. Le franchisé vend les produits en utilisant ses propres méthodes et systèmes commerciaux, mais le franchiseur peut exiger que le magasin ou la salle d'exposition du franchisé soit aménagé en respectant des consignes spécifiques. Une formation spéciale à un système commercial n'est pas exigée, mais le franchisé doit connaître la gamme de produits, ses caractéristiques et les services complémentaires proposés ; une formation en la matière, parfois rémunérée, est assurée par le franchiseur. Le franchiseur peut facturer un droit d'entrée en franchise et peut également percevoir des redevances périodiques (généralement un pourcentage des ventes) et des contributions à la publicité. Pour sa part, le franchisé achète le stock au franchiseur et peut être dans l'obligation de passer un quota minimum de commandes. Le franchiseur peut recommander des prix de vente au détail au franchisé.
- La franchise entre un grossiste et un détaillant, dans laquelle le détaillant, en qualité de franchisé, achète au grossiste (franchiseur) les produits à revendre aux consommateurs. Selon l'accord

juridique, le franchisé peut être autorisé à vendre des produits concurrents ou complémentaires. La franchise entre un grossiste et un détaillant est un modèle souvent utilisé pour la vente de carburant automobile, mais elle est également courante lorsqu'une coopérative de détaillants franchisés constitue une société de gros auprès de laquelle ils ont l'obligation contractuelle de s'approvisionner (magasins de matériels et de pièces automobiles, par exemple). Le franchiseur peut facturer un droit d'entrée en franchise (dans un modèle de coopérative, il peut s'agir de la souscription de parts sociales ou de cotisations) et peut également percevoir des redevances périodiques (généralement un pourcentage des ventes) et des contributions à la publicité. Pour sa part, le franchisé achète le stock au franchiseur et peut être dans l'obligation de passer un quota minimum de commandes. Le franchiseur peut recommander des prix de vente au détail au franchisé.

- La franchise entre le fabricant et le grossiste dans laquelle le franchiseur fabrique un produit intermédiaire que le franchisé assemble en un produit fini et distribue aux clients¹¹. À titre d'exemple, de nombreux fabricants de boissons non alcoolisées utilisent la franchise entre le fabricant et le grossiste dans laquelle un embouteilleur franchisé mélange, emballe et distribue une boisson. Il est demandé au franchisé d'assembler le produit fini en respectant les consignes du franchiseur et généralement d'acquérir le matériel du franchiseur afin de faciliter l'assemblage. Selon l'accord juridique, le franchisé peut conclure un contrat d'exclusivité avec le franchiseur. Le franchiseur gère la stratégie globale de la marque et, généralement, les relations avec d'importants clients dans le monde. Dans certains cas, le franchisé peut verser au franchiseur un droit de franchise, mais dans d'autres, le prix payé par le franchisé en échange du produit intermédiaire peut être déterminé en fonction d'un certain nombre de facteurs, notamment, mais pas exclusivement, le chiffre d'affaires et les tarifs du franchisé. Dans ce dernier type d'accord, les prix unitaires payés par plusieurs franchisés en échange du produit manufacturé peuvent être différents et la rémunération du franchiseur variera en fonction du chiffre d'affaires du franchisé.

84. Comme dans une franchise exclusive, dans chacune des sous-catégories de la franchise de distribution de produits, le franchiseur exerce un degré de contrôle relativement élevé sur le franchisé eu égard à la manière dont ce dernier traite le produit du franchiseur. De plus, le franchisé a généralement un accès permanent à certains actifs incorporels appartenant au franchiseur (savoir-faire, marques, etc.) et peut recevoir des conseils et une assistance du franchiseur (rémunérée ou de toute autre manière), en échange desquels le franchiseur perçoit une rémunération. Comme la franchise exclusive, la franchise de distribution de produits sert finalement de cadre à la relation entre le franchiseur et le consommateur. De la même manière, sous réserve que les droits de franchise soient rattachés à un bien ou à un service couramment vendu à des consommateurs (automobiles et boissons, par exemple), le franchiseur rentre dans le champ d'application en qualité de propriétaire de la marque qui est monétisée (via l'actif incorporel mis à la disposition du franchisé). Le franchisé peut également en faire partie s'il vend directement aux consommateurs des biens ou des services d'un type couramment vendu à des consommateurs.

85. Des travaux supplémentaires sont en cours pour déterminer plus globalement comment appliquer le Montant A à la franchise, notamment le critère du lien, les recettes qui entreraient dans le champ d'application, l'interaction avec les retenues à la source, etc.¹².

Concession de licence

86. Si, dans certains cas, la concession de licence présente certains points communs avec la franchise, elle couvre généralement un éventail beaucoup plus large d'accords commerciaux. D'une part, certains actifs incorporels peuvent être d'un type couramment vendu aux consommateurs (comme la musique) et doivent être, par nature, concédés sous licence et non « vendus » au sens strict. La définition générale précitée en tient compte, mentionne, dans le cadre de la signification du terme « vendu ».

87. Il existe un deuxième type de catégorie dans laquelle une EMN met ses actifs incorporels à la disposition d'un preneur de licence afin qu'il les incorpore dans un autre bien de consommation ou service. Il peut s'agir, par exemple, de concéder des droits pour faire apparaître un personnage de bande dessinée ou un logo sur un vêtement ou dans un jeu. Il est proposé que cela ne s'applique qu'à une EMN qui fournit par ailleurs (ou a fourni dans le passé) un bien ou un service en relation étroite avec des consommateurs (comme des divertissements ou vêtements) et concède les droits sur l'actif incorporel rattaché à ce bien ou service (une marque, par exemple) par l'intermédiaire d'un accord de licence (même si un examen plus approfondi des cas limites peut être nécessaire, notamment lorsqu'une entreprise qui n'est pas une CFB [un fabricant de produits industriels, par exemple] tire une rémunération de la concession sous licence de sa marque à une CFB, comme des vêtements)¹³. Dans ces situations, l'actif incorporel est « lié » à la fourniture de biens ou de services en relation étroite avec des consommateurs que le concédant fournit autrement, et l'exclure du champ d'application provoquerait une distorsion, le critère étant alors la forme juridique et non pas le lien avec le consommateur. Cela ne signifie pas que, pour être inclus dans le champ d'application, il faut que le preneur de licence soit une CFB. À titre d'exemple, les preneurs de licence peuvent fournir des ADS (comme du contenu numérique ou un jeu en ligne dans lequel est représenté un personnage de dessin animé sous licence). La question est alors de savoir si le concédant détient un produit en relation étroite avec des consommateurs qu'il concède sous licence ; si c'est le cas, le concédant rentre dans le champ d'application des CFB.

88. Plusieurs arrangements commerciaux permettent à une EMN de tirer des revenus de la concession sous licence d'actifs incorporels. Il existe, d'une part, des accords de licence qui reproduisent dans les faits les accords de franchise, aux termes desquels le concédant cède sous licence des actifs incorporels au preneur en contrepartie d'une redevance calculée sur le niveau de ventes réalisées par le preneur. Les marques et les noms de marque destinés à la vente de biens de consommation sont généralement concédés sous licence de cette manière. En général, le concédant conserve un contrôle strict de la manière dont le preneur de licence utilise la marque ou le nom sous licence et de la qualité des produits qu'il fabrique en utilisant les actifs incorporels sous licence. C'est ainsi qu'un certain nombre de marques de luxe concèdent sous licence leurs marques et leurs logos à des fabricants de parfums et de lunettes. Le concédant applique généralement des contrôles de qualité stricts aux preneurs, peut avoir le droit de contrôler l'utilisation par le preneur des matériels sous licence et impose fréquemment des restrictions relatives à l'utilisation des actifs incorporels. Les redevances de ces licences sont généralement proportionnelles aux ventes ou rémunérations obtenues par le preneur de licence.

89. D'autre part, il existe les concessions de droits sous licence à des preneurs moyennant une redevance forfaitaire. Dans ces circonstances, le concédant n'a pas droit à une part des revenus obtenus par le preneur, mais à une redevance fixe, quel que soit le succès du preneur dans la commercialisation du matériel sous licence. Il est possible de concéder, de cette manière, des droits cinématographiques et télévisuels pendant une période déterminée, sur un ou plusieurs territoires donnés. Les droits du concédant en matière de contrôle de la manière dont le preneur exploite le matériel sous licence sont généralement limités (même si des contrôles stricts empêchent le preneur de modifier le matériel).

90. Dans d'autres circonstances, un preneur peut accepter de payer au concédant une redevance calculée sur le chiffre d'affaires enregistré par le preneur. Même si le concédant n'a pas réellement de pouvoir de contrôle sur la manière dont le preneur exploite le matériel sous licence, il est incité à faire en sorte que le preneur commercialise le matériel avec succès (cela améliore sa rémunération). Dans ces circonstances, il n'est pas inhabituel que le concédant commercialise le matériel sous licence dans les juridictions couvertes par la licence. La musique, les films ou d'autres contenus fournis à une plateforme sont souvent concédés sous licence de cette manière, les redevances étant fonction du nombre de vues/flux/téléchargements.

91. Bien que le degré de contrôle exercé sur les opérations du preneur et que les modèles de revenus puissent varier, le principe est le suivant : si le concédant a donné accès à des actifs incorporels rattachés à une CFB, ils doivent être inclus dans le champ d'application même s'ils mobilisent le preneur pour les

distribuer plutôt que de le faire au sein du même groupe d'EMN. Si le produit ou le service sous licence répond à la définition d'un bien ou d'un service en relation étroite avec des consommateurs, l'accord de licence rentre dans le champ d'application.

92. Par conséquent, comme pour la franchise, bien que les accords de licence fassent appel à d'autres dispositifs juridiques régissant la manière de mettre les biens à la disposition du consommateur, ces méthodes consistant à exploiter un bien ou un service en relation étroite avec des consommateurs en contrôlant l'article sous licence exploité par le preneur relèveraient des CFB. Il convient également d'examiner plus en détail comment cette approche s'articule avec les autres éléments du Montant A, comme la retenue à la source sur les dispositifs de redevances¹⁴.

Produits finis et services « à double usage »

93. Lorsqu'un bien ou un service satisfait au critère du type couramment vendu à des consommateurs, toutes les ventes de biens et services de ce type de produit entrent à part entière dans le champ d'application (sous réserve de l'analyse ci-après sur les produits/composants à double usage). Cette affirmation demeure valable même si le produit est vendu à une entreprise. Il s'agit de produits « à double usage », qui peuvent être vendus à la fois à des consommateurs et à des entreprises. Ainsi, les voitures particulières, les ordinateurs personnels et certains produits médicaux (comme les tensiomètres) relèvent de cette catégorie. Si l'on applique la définition générale ci-dessus, une transaction inhabituelle ou rare ne permettrait pas de requalifier un bien ou un service, par exemple lorsqu'un particulier acquiert exceptionnellement un produit normalement destiné au commerce interentreprises.

94. Trois raisons justifient de mettre en œuvre cette approche.

95. Premièrement, à un niveau général, il est difficile, étant donné la nature de ces biens à double usage, de dire quelle est la partie en relation [étroite] avec des consommateurs et quelle est la partie en relation avec des entreprises. Dans le cas d'une voiture particulière ou d'un ordinateur personnel, rien ne permet de distinguer conceptuellement une voiture ou un ordinateur d'un autre, car il s'agit d'un produit fini conçu pour les consommateurs. Les caractéristiques de conception de la voiture sont identiques, qu'elle soit vendue à un consommateur ou à une entreprise.

96. Sous un angle plus pratique, il risque d'être difficile - voire impossible - pour les entreprises de déterminer, à chaque transaction, si les recettes proviennent d'une entreprise ou d'un particulier. Outre la charge administrative qu'imposerait cette distinction, elle ne serait en soi pas toujours évidente. La frontière entre usages personnel et professionnel est de moins en moins nette, dans une économie en mutation qui permet de plus en plus les activités commerciales réalisées au moyen de biens privés – comme travailler à domicile sur son ordinateur personnel ou participer à l'économie collaborative. En outre, ces biens sont commercialisés auprès des consommateurs et, au bout du compte, utilisés par des particuliers. Cela peut influencer les choix futurs de la personne et donc créer une relation avec elle, même si elle n'est pas l'acheteur initial (par exemple, un salarié qui utilise l'ordinateur portable fourni par son employeur, se familiarise avec l'appareil et choisira cette marque au moment d'acheter un ordinateur portable à usage privé). Il ne serait donc pas toujours possible, d'un point de vue pratique, de distinguer la branche d'activité en fonction de la personne qui effectue l'achat en une circonstance donnée.

97. Troisièmement, si les biens à double usage n'étaient pris en compte en pratique qu'à hauteur du montant des achats de consommateurs, il pourrait être nécessaire d'appliquer des règles de transparence fiscale ou anti-abus afin de gérer les situations où, de manière délibérée, les ventes n'étaient pas effectuées directement aux consommateurs. Il en résulterait une complexité accrue pour les entreprises et les administrations fiscales.

98. Pour ces raisons, lorsque les biens sont d'un type couramment vendu aux consommateurs, le montant total des ventes qui correspondent à ce type de produit ou de service rentrerait dans le champ d'application, que l'acheteur soit une entreprise ou un particulier.

Produits intermédiaires et composants à double usage

99. Les Contours de l'architecture précisent que les entreprises qui vendent des produits intermédiaires et des composants destinés à être intégrés dans des produits finis vendus à des consommateurs se situeraient en dehors du champ d'application du nouveau droit d'imposition. Il s'agit par exemple de la pâte de bois, des tiges d'acier, des tissus en vrac et des pièces électriques d'un ordinateur portable ou d'un téléphone. Ces produits ne satisfont pas aux critères des CFB - que ce soit sous l'angle de la nature du lien de l'EMN avec le consommateur (qui est celui d'un fabricant intermédiaire de composants) ou du type de produit lui-même (qui n'est pas d'un type couramment vendu aux consommateurs).

100. Certains produits intermédiaires ou composants sont cependant à double usage. Cela signifie qu'ils sont d'un type qui est également destiné à être utilisé par des consommateurs. Si ces produits intermédiaires ou composants répondent à la définition générale ci-dessus, ils rentrent dans le champ d'application. Il s'agit, par exemple, des pneus de voiture, de certaines pièces de rechange, des piles pour les produits de consommation et de certains types de produits médicaux comme les bandages. Ils ne seraient cependant couverts que dans la limite des ventes aux consommateurs (contrairement à l'analyse précédente relative aux produits finis à double usage, qui sont totalement pris en compte).

101. Cette approche donnerait le résultat le plus précis pour deux raisons.

102. Premièrement, la nature d'un produit intermédiaire ou d'un composant présente des différences selon qu'il est vendu aux entreprises ou aux consommateurs. À titre d'exemple, il est conditionné, tarifé et distribué différemment (par exemple, lorsque la marque et des instructions d'utilisation figurent sur l'emballage destiné aux consommateurs ; lorsque le produit est conditionné en lots individuels plutôt qu'en vrac ; lorsque son prix de vente au détail est plus élevé ; ou lorsque la vente aux consommateurs emprunte un canal de distribution distinct). Ces caractéristiques en font, par nature, un produit de consommation et non un composant ; mais les ventes aux entreprises conservent les caractéristiques d'un composant.

103. En outre, le fait de n'inclure que les ventes réellement effectuées auprès des consommateurs constitue une approche beaucoup plus simple pour le respect des obligations fiscales. L'autre solution serait d'inclure dans le champ d'application même la vente de composants à des entreprises sur la base du fait que ceux-ci peuvent parfois être directement acquis par un consommateur. Cela représenterait une charge de respect des obligations fiscales importante et nécessiterait l'élaboration de règles complexes en matière de détermination de la source du chiffre d'affaires. En effet, un composant, lorsqu'il est vendu à une entreprise, devrait alors être retracé au sein de toute une chaîne d'approvisionnement parfois complexe. Ainsi, dans le cas d'un pneu de voiture, il peut être expédié au lieu de stockage général de tous les pneus, à l'usine où les voitures sont assemblées et terminées, et par le canal de distribution jusqu'à l'endroit où le pneu est finalement vendu à un consommateur en tant que partie intégrante de la voiture. La seule obligation consisterait plutôt à déterminer la source de ces ventes faites aux consommateurs, ce qui serait faisable en raison de la nature différente du produit lorsqu'il est vendu à une entreprise.

104. Il convient toutefois d'examiner de plus près la charge administrative et les avantages liés à cette approche afin de l'éclairer, de déterminer si des mesures de simplification devraient être prises en compte et si d'autres orientations peuvent être élaborées pour distinguer les produits finis à double usage des produits intermédiaires ou composants à double usage. Il convient de noter que certains membres du Cadre inclusif seraient favorables, dans une optique d'abaissement des coûts liés au respect des obligations, à la suppression de tous les composants ou produits intermédiaires du champ d'application (même ceux qui sont par ailleurs des produits de consommation) ; un seul membre préconise de faire entrer dans le champ d'application tous les composants ou produits intermédiaires à double usage, qu'ils soient vendus à des entreprises ou à des consommateurs.

2.2.3. Exclusions et exceptions

105. Cette section présente les types d'activités qu'il est proposé d'exclure spécifiquement du Montant A. Il s'agit : (i) des ressources naturelles ; (ii) des services financiers (iii) de la construction, de la vente et de la location de biens immobiliers à usage résidentiel ; et (iv) des entreprises de transport aérien et maritime international.

106. Un grand nombre de biens et de services vendus dans ces secteurs seraient déjà exclus du champ d'application du Montant A car il ne s'agit ni de biens de consommation ni d'ADS. Par souci de clarté, certaines exclusions sont formulées pour l'ensemble de ces secteurs ou, selon le cas, pour une partie d'entre eux.

107. Cette section expose les motifs des exclusions en se référant aux critères des ADS et des CFB cités dans les paragraphes précédents de ce chapitre et indique dans quelle mesure l'exclusion s'applique à chaque secteur.

108. Les exclusions du champ d'application s'appliqueraient par segment. Ainsi, dans le cas d'un groupe d'EMN qui détient plusieurs branches d'activités, certaines d'entre elles pourraient être exclues et d'autres non.

Ressources naturelles

109. L'expression « ressources naturelles » englobe les ressources extractives non renouvelables (comme le pétrole et les minéraux, les énergies renouvelables (comme les produits de l'agriculture, de la pêche et de la sylviculture) et les produits d'énergie renouvelables et similaires (comme les biocarburants, le biogaz, l'hydrogène vert).

110. Comme le précisent les Contours de l'architecture, les entreprises du secteur extractif¹⁵ et autres producteurs et vendeurs de matières premières et de produits de base, y compris les négociants en produits de base, ne relèveront pas de la définition des entreprises en relation étroite avec les consommateurs, même si ces matières et produits sont intégrés en aval de la chaîne d'approvisionnement dans des produits de consommation. L'impôt sur les bénéfices tirés de l'extraction de ressources naturelles d'une nation peut être considéré comme faisant partie du prix payé par la société au titre de l'exploitation de ces richesses nationales, lequel permet une rémunération correcte au propriétaire des ressources.

111. Les ressources naturelles, comme les produits agricoles et sylvicoles, sont généralement des biens génériques qui sont vendus, et dont le prix est déterminé, en fonction de leurs caractéristiques intrinsèques et non d'autres facteurs comme leur commercialisation. Lorsqu'il existe des majorations de prix (pouvant donner lieu à des bénéfices résiduels), elles sont généralement fonction de la dynamique globale de l'offre et de la demande du produit de base. Comme il s'agit de ressources naturelles terrestres, elles sont toutes étroitement liées au lieu de production et leur qualité est largement tributaire de facteurs spécifiques au lieu. En raison des impacts environnementaux locaux, notamment la durabilité de la ressource elle-même, la production est généralement réglementée par la juridiction locale.

112. D'autres considérations d'ordre fiscal peuvent également appuyer la conclusion selon laquelle les produits de ressources naturelles génériques et non différenciés seraient exclus du Montant A. Elles comprennent le lien étroit avec le lieu où les ressources sont découvertes et transformées (tel qu'il ressort de l'approche actuelle des biens immeubles dans les conventions fiscales) ; l'intensité capitalistique de leur production ; et le volume élevé de produits utilisés sous la forme de matières premières dans les autres industries.

113. La grande majorité des ressources naturelles seraient déjà exclues du champ d'application au titre des définitions générales des CFB et des ADS. Ces matières ne sont pas d'un type couramment vendu aux consommateurs et ne sont pas non plus des services numériques automatisés¹⁶.

114. À l'autre extrémité de la chaîne se trouvent les produits dans lesquels sont incorporées des ressources naturelles, comme les bijoux et les chocolats, qui répondraient à la définition générale des CFB.

115. Entre ces deux extrémités se trouvent les cas limites qui sont examinés ci-après.

Ressources non renouvelables (extractives)¹⁷

116. Certains produits finaux dérivés des hydrocarbures sont vendus aux consommateurs. Des produits comme le gaz naturel, le gaz de pétrole liquéfié et le kérosène ont de nombreuses applications industrielles, mais peuvent également être vendus à des consommateurs, notamment pour le chauffage et la cuisine. De même, des carburants comme l'essence, le diesel et l'essence d'aviation sont utilisés à la fois par l'industrie et par les consommateurs pour les transports.

117. Bien qu'ils soient couramment vendus aux consommateurs, ils présentent toutefois des caractéristiques qui les distinguent des autres types de biens de consommation et permettent de les rattacher aux ressources naturelles et produits de base exclus du champ d'application. Même si ces produits ont été transformés dans une certaine mesure, ce processus est fortement normalisé. Ils peuvent donc être considérés comme génériques, non différenciés et vendus sur la base de leurs caractéristiques intrinsèques. En effet, compte tenu de leurs caractéristiques normalisées, certains de ces produits comme le gaz naturel et le pétrole s'échangent sur les places boursières. À ce titre, aux yeux d'un consommateur, même si ces produits sont parfois vendus sous un nom de marque, la distinction entre le produit d'une EMN et celui d'une autre est généralement minime. Il semble donc qu'une EMN dispose d'une marge de manœuvre limitée pour établir des liens et interactions avec les consommateurs et créer des actifs incorporels en relation étroite avec les consommateurs pour améliorer sa valeur et ses ventes. Pour déterminer l'importance des actifs incorporels spécifiques à une entreprise, il pourrait être pertinent de tenir compte de facteurs comme la concurrence entre les détaillants, l'existence d'écarts de prix sensibles entre les fournisseurs, l'importance des marges bénéficiaires des détaillants, etc. La vente au détail de carburant repose également sur de vastes infrastructures locales, ce qui signifie que les bénéfices sont généralement réalisés localement. Toutefois, compte tenu des interrogations sur rôle de la marque dans des cas comme celui des lubrifiants automobiles, des travaux supplémentaires seront nécessaires.

118. De même, les pierres précieuses (diamants, émeraudes, cristaux non minéraux comme l'opale) sont parfois vendues à des consommateurs. Les pierres taillées et polies pourraient être considérées comme des « produits intermédiaires ou composants à double usage » dans la mesure où elles sont vendues le plus souvent à des fabricants de bijoux, mais parfois directement à des consommateurs. La question est de savoir s'il convient de ne pas les intégrer aux ressources naturelles exclues, mais plutôt les rattacher aux règles générales des CFB (eu égard notamment aux efforts de commercialisation qu'implique parfois la vente de pierres à des consommateurs, y compris les canaux de vente en ligne)

Ressources renouvelables et produits d'énergie renouvelable

119. La plupart des produits de l'agriculture, de la pêche et de la sylviculture ne répondent pas à la définition des CFB¹⁸. Après leur transformation et leur emballage, certains produits de l'agriculture, de la pêche et de la sylviculture deviennent cependant des produits de consommation. En revanche, si un produit demeure globalement générique, non différencié et vendu sur la base de ses caractéristiques intrinsèques, il y a lieu de l'exclure du champ d'application du Montant A. Si la réflexion se poursuit pour définir plus précisément l'étendue de l'exclusion, des travaux supplémentaires devront être consacrés au rôle des facteurs concernés comme le degré de transformation, l'emballage et la marque¹⁹.

120. Il convient également de se demander si les produits de sources d'énergie renouvelable doivent être également exclus du champ d'application. L'électricité produite à partir de l'eau, du soleil et du vent exploite une ressource naturelle renouvelable. Même lorsqu'il est vendu à des consommateurs, ce produit

est homogène et acheté en raison de ses caractéristiques intrinsèques. Comme indiqué ci-après dans les services d'infrastructure, il existe déjà un lien physique étroit entre la distribution d'électricité et le marché en raison des infrastructures physiques utilisées. Le biogaz est très similaire au gaz naturel, mais il est produit à partir de sources non fossiles. Les carburants renouvelables pour les transports (biocarburants comme l'éthanol) sont des substituts de produits pétroliers comme l'essence et le diesel. S'ils n'ont pas la même origine, ils présentent des caractéristiques similaires, notamment la stratégie de marque pour la vente au détail, ce qui donne à penser qu'il y a eu une transformation en parallèle.

121. Compte tenu de ce qui précède, des travaux complémentaires seront entrepris afin de définir plus précisément l'exclusion portant sur les produits de ressources naturelles et des produits de base génériques et non différenciés.

Services financiers (SF)

122. Les services financiers comprennent la banque, l'assurance et la gestion d'actifs. Les questions soulevées par chacun de ces trois secteurs dans le cadre du nouveau droit d'imposition (notamment dans le cadre des CFB) étant différentes, l'exposé ci-après examine séparément chaque secteur financier par rapport aux CFB. S'agissant des ADS, la situation est toutefois plus homogène dans les trois secteurs et est donc abordée en premier. Il n'est pas envisagé de régime spécial pour les entreprises financières.

123. Les fonctions numériques sont largement utilisées dans les secteurs de la banque, de l'assurance et de la gestion d'actifs. Mais elles le sont généralement pour automatiser des tâches que les individus effectuaient (et effectuent encore) dans le cadre d'activités de services financiers traditionnelles ou de fonctions de gestion des risques. De ce fait, l'intervention et le jugement humains sont normalement une caractéristique de l'utilisation des fonctions numériques dans le secteur des services financiers. C'est pourquoi, sous réserve de travaux approfondis dont il est question ci-après, les entreprises de services financiers ne devraient généralement pas concerner une activité d'un type habituellement considéré comme relevant des ADS aux fins du nouveau droit d'imposition.

124. S'agissant des CFB, un nombre très élevé d'activités de services financiers n'est pas en relation étroite avec des consommateurs. Il existe toutefois une proportion significative d'activités financières qui revêtent la forme de CFB. Même si l'analyse CFB soulève des questions différentes dans chaque secteur, la logique principale qui sous-tend l'exclusion des services financiers du nouveau droit d'imposition est la même dans les trois secteurs. Elle a trait au caractère hautement réglementé du secteur des services financiers. Il convient cependant de souligner que cette logique de base ne procède pas de la simple réglementation, mais plutôt de ses effets. En effet, les règlements régissant les entreprises concernées dans chacun des trois secteurs, qui peuvent comporter une activité CFB, imposent généralement le maintien d'entités dûment capitalisées dans chaque juridiction du marché pour exercer des activités sur le marché concerné. Compte tenu de ce facteur, les bénéfices des activités de CFB provenant d'une juridiction du marché en particulier, seront généralement imposés dans cette juridiction de sorte qu'une répartition du Montant A ne sera plus nécessaire. D'autres facteurs pertinents pour l'analyse des activités de la banque, l'assurance et la gestion d'actifs sont examinés ci-après.

Activité bancaire

125. Dans le secteur bancaire, les services pour les particuliers sont soumis à une réglementation locale stricte qui a une incidence significative sur leur enregistrement et leur imposition. Par conséquent, la logique principale qui sous-tend l'exclusion des entreprises de services financiers est tout à fait pertinente pour le secteur bancaire. Sans exception ou presque, les régulateurs locaux mettront en œuvre des règles bancaires basées sur le cadre de Bâle II et III, en les modifiant pour les adapter au contexte local. Les banques en relation étroite avec les consommateurs devant obtenir un agrément et une licence au niveau local, elles ne fournissent généralement leurs services qu'à des clients locaux. Cela se traduit par une présence imposable là où elles sont en relation étroite avec leurs clients. L'économie étant très

tributaire du secteur financier, la plupart des pays en développement ont également mis en place des réglementations comme le contrôle des changes, qui alourdissent la charge administrative actuelle pesant sur l'exécution des transactions financières transfrontalières. En outre, dans un grand nombre de juridictions, les banques sont le premier mécanisme de transmission de la politique monétaire par le biais de leurs opérations d'emprunt et de dépôt auprès des banques centrales, et elles doivent se conformer aux exigences de ces dernières.

126. Certains facteurs supplémentaires d'ordre technique et pratique plaident en faveur de l'exclusion du secteur bancaire du nouveau droit d'imposition. L'un des principaux arguments est le fait que l'utilisation d'un ratio bénéfice/ventes (qui serait normalement utilisé dans les secteurs non financiers pour calculer le Montant A) se révélerait probablement inapplicable dans le secteur bancaire. La marge bénéficiaire d'exploitation (bénéfice d'exploitation/chiffre d'affaires) ou le bénéfice avant impôts n'est pas une base appropriée pour comparer les banques avec d'autres secteurs, car : (i) les charges d'intérêt et le coût des stocks, qui, pour les banques, sont en réalité équivalents au coût des biens vendus ne sont pas inclus dans le calcul du résultat d'exploitation ; et (ii) les banques déclarent leurs revenus d'opérations de négociation nets de coûts de négociation, et leurs revenus d'intérêt nets de charges d'intérêt. Si le fait de déclarer les revenus nets de frais de négociation et d'intérêt diminue artificiellement les revenus générés par une institution financière, l'intégration des coûts de négociation dans les revenus se traduirait par le fait que la marge d'exploitation d'un groupe de services financiers classique ne dépasserait jamais 1 %. En termes financiers, les volumes des opérations de négociation des banques se chiffrent généralement en milliards de milliards de dollars et, si les ventes étaient majorées (non diminuées du coût des stocks) comme dans d'autres secteurs, le dénominateur de calcul des bénéfices d'exploitation atteindrait des milliards de milliards de dollars. Ces différences faussent sensiblement les marges d'exploitation des banques en augmentant le numérateur et en diminuant le dénominateur de calcul de la marge d'exploitation. L'absence de prise en compte de ces coûts inhérents aux activités dans le numérateur et le dénominateur de calcul se traduirait par une charge fiscale disproportionnée pour le secteur des services financiers. Après correction de ces montants, soit en modifiant la proposition actuelle, soit en élaborant un autre indicateur pour le secteur des services financiers, les marges bénéficiaires des banques seraient considérablement réduites.

127. La nature de la réglementation bancaire donne une raison supplémentaire « positive » et « négative » plaçant en faveur de l'exclusion. Sous un angle positif, lorsqu'un secteur comme celui de la banque est régi par de solides règlements publics non fiscaux, conformes aux normes reconnues dans le secteur (notamment les exigences de Bâle), il convient de tenir dûment compte des contraintes imposées par ces règlements. Du fait de ces règlements, les bénéfices des opérations de banque de détail sont généralement perçus dans la juridiction où ces opérations ont lieu. Les conséquences de la réglementation (et non sa simple existence) impliquent que ces juridictions seront généralement celles qui imposent le bénéfice en résultant. Sous un angle négatif, il existe un risque de conflit entre le fonctionnement du Montant A et ces régimes réglementaires non fiscaux, car la réglementation peut viser à protéger les entités locales réglementées, notamment de l'insolvabilité des sociétés affiliées. Il se pourrait alors que les autorités de contrôle refusent l'existence de paiements interentreprises au titre du Pilier Un, exigent qu'une filiale rembourse la banque locale réglementée ou bien imposent la détention de capitaux supplémentaires. En effet, les règlements ont pour but de protéger les entités locales réglementées, notamment contre l'insolvabilité des sociétés affiliées, en s'appuyant sur les principes de l'imposition de pleine concurrence. Il en résulterait un affaiblissement du régime réglementaire adopté et, éventuellement, une répartition inefficace des capitaux et des liquidités, se traduisant par une augmentation des coûts des opérations financières courantes.

128. Le fait d'envisager une exclusion du secteur bancaire a conduit à l'examen d'un certain nombre de questions supplémentaires, notamment le statut des Fintech et des activités bancaires de gestion de patrimoine et le fonctionnement du passeport européen dans la pratique.

129. Une Fintech fait appel aux nouvelles technologies ou les déploie pour ses activités financières, et les applique donc aux services financiers. Une activité de Fintech peut être développée par des banques ou par des entreprises Fintech spécialisées. La plupart des Fintech sont des intermédiaires entre les banques et les clients. Certaines Fintech sont peu réglementées ou ne sont pas soumises à un régime réglementaire en vertu de leur législation nationale. Toutefois, les Fintech désireuses de fournir des services financiers réglementés ont deux possibilités : (i) elles peuvent conclure un partenariat avec une banque, ou (ii) elles peuvent demander une licence bancaire, auquel cas elles sont soumises aux mêmes règlements que les banques et, par conséquent, aux mêmes obligations, notamment un montant minimal de capital réglementaire, des obligations déclaratives, des activités transfrontalières limitées ou des infrastructures obligatoires qui leur imposent une présence physique dans la juridiction de marché locale. La réglementation bancaire est obligatoire pour quatre types d'activités de Fintech : la monnaie électronique, les paiements, le crédit et les licences bancaires illimitées. Les autres produits et services à l'appui des activités financières fournies par les Fintech dans certains domaines (matériels, logiciels, logiciels médiateurs) restent exclus de la réglementation bancaire. Cela s'explique par le fait que la technologie procurée par ces Fintech au secteur financier n'est destinée qu'à effectuer des activités qui seraient autrement exercées par des personnes. Les Fintech réglementées ayant un statut spécifique, analogue à celui du secteur bancaire réglementé, leur exclusion semble conforme à la logique qui sous-tend les services financiers. Ces entreprises doivent donc être traitées de la même manière que les banques réglementées. Mais comme les règles régissant les Fintech dans de nombreuses juridictions n'en sont encore qu'à un stade précoce de leur élaboration, la question sera étudiée plus avant. La logique de cette approche ne s'appliquerait pas aux activités de Fintech non réglementées.

130. L'activité de banque privée/gestion de patrimoine (BP) est exercée au sein de groupes bancaires réglementés et se situe à la limite entre les services bancaires de détail et les services bancaires institutionnels, puisqu'on compte parmi les clients des particuliers fortunés ainsi que des organisations caritatives, des œuvres de bienfaisance, des organismes de gestion de patrimoine de familles fortunées, des fiducies, etc. Cependant, une activité de banque privée peut être exercée en partie par le biais de centres régionaux, ce qui signifie que la logique fiscale examinée précédemment ne s'appliquerait pas pleinement. Plusieurs facteurs plaident cependant en faveur de l'exclusion des banques privées. Premièrement, sans une présence réglementée au niveau local, une banque ne peut généralement pas participer de manière soutenue et active à un marché local, ni offrir des services au public (y compris des services numériques), ni faire de la publicité à grande échelle ou solliciter des affaires. Deuxièmement, un grand nombre de clients de la banque privée sont propriétaires d'entreprises et les services des banques privées sont parfois destinés à l'entreprise plutôt qu'au particulier. Troisièmement, si les activités des banques privées étaient incluses dans le champ d'application du Montant A, la détermination et la séparation des bénéficiaires de la banque privée poseraient certaines difficultés d'ordre pratique, notamment pour : (i) isoler l'activité de banque privée, puisqu'une part importante de la clientèle est constituée d'œuvres de bienfaisance, de fondations, etc. Les banques devraient également distinguer les services fournis aux clients particuliers des services fournis aux entreprises détenues par leurs clients ; (ii) segmenter les flux de revenus inclus dans le champ d'application attendu que les services et produits fournis aux clients de la banque privée font appel à un éventail d'activités et de revenus qui peuvent être imputés à différentes divisions/entités d'un groupe bancaire, et il serait difficile d'isoler et d'identifier ces flux de revenus très fragmentés ; et (iii) déterminer la juridiction du marché étant donné que de nombreux accords contractuels (en particulier avec les clients institutionnels) sont centralisés. Compte tenu de la réflexion qui précède, il est proposé que les activités de la banque privée soient incluses dans l'exclusion relative aux services financiers.

131. La question du passeport européen (qui permet aux établissements de services financiers agréés dans un État membre de l'UE d'exercer librement leurs activités dans d'autres États membres) a été également examinée afin d'évaluer si son fonctionnement pratique pourrait être en contradiction avec la logique fiscale principale qui sous-tend l'exclusion des activités de services financiers. Mais en raison de divers facteurs réglementaires et commerciaux, les établissements de services financiers concluent

généralement des transactions CFB sur les marchés locaux par l'intermédiaire d'entités qui sont physiquement présentes sur ces marchés et dont les bénéficiaires sont donc imposés localement. Les banques exerçant leur activité dans l'UE ont donc, en pratique, une présence imposable dans les États membres respectifs de l'Union européenne lorsqu'elles fournissent des services en relation étroite avec des consommateurs. Il est donc admis que l'existence du passeport européen ne s'oppose pas à la logique fiscale exposée plus haut.

Secteur des assurances

132. L'analyse des critères CFB dans le secteur des assurances est comparable, à maints égards, à la situation du secteur bancaire. Comme dans le secteur bancaire, les activités en relation étroite avec des consommateurs y sont fortement réglementées (services d'assurance de détail) et entraînent les mêmes effets, à savoir que les bénéficiaires des activités CFB provenant d'une juridiction du marché en particulier, seront généralement imposés dans cette juridiction, de sorte qu'une répartition du Montant A ne sera pas non plus nécessaire. En raison de la réglementation du secteur - notamment sur la conduite des affaires - il est très improbable que des consommateurs puissent souscrire une assurance sans la présence sur place de la compagnie d'assurance. De nombreuses juridictions l'interdisent. Les exigences réglementaires impliquent donc que les revenus des activités d'assurance de détail sont générés et imposés dans la juridiction du marché dont ils sont issus. La prévalence de la réglementation de l'assurance, qui remonte à plusieurs décennies, est mise en évidence par des études et enquêtes qui lui ont été consacrées dans différentes juridictions et régions et qui sont publiées par l'OCDE et d'autres organisations²⁰. Depuis les années 90, à l'instar du Comité de Bâle dans le secteur bancaire, les autorités de contrôle des assurances ont élaboré des normes mondiales à adopter dans les cadres nationaux. Bien que l'importance de réglementer le secteur des assurances soit largement reconnue, les règlements continuent d'être appliqués principalement au sein des juridictions locales. C'est ainsi que les juridictions ne reconnaissent généralement pas les licences concédées à l'extérieur de leurs propres frontières, en particulier en ce qui concerne l'entrée sur les marchés nationaux. Les compagnies d'assurance qui exercent leurs activités en Amérique latine, en Inde et en Chine, par exemple, sont soumises à la fois à une réglementation prudentielle et à un code de conduite.

133. Les facteurs « positifs » et « négatifs » inhérents au caractère fortement réglementé de l'activité (et examinés plus haut dans le cadre des activités bancaires) sont également pertinents pour le secteur des assurances. Il est également à craindre que les indicateurs de bénéfices utilisés dans le secteur des assurances ne soient pas comparables à la méthode employée en dehors du secteur financier. Les compagnies d'assurance évaluent les revenus et les coûts différemment des autres secteurs de sorte que les indicateurs de bénéfices traditionnels peuvent aboutir à un résultat inexact se traduisant par des bénéfices excessifs sans existence réelle. La plupart des secteurs supportent des coûts de main-d'œuvre, de matières premières, etc. à un stade précoce du cycle d'activité alors que les revenus correspondants ne sont générés qu'ultérieurement. Le raisonnement inverse s'applique aux assurances : elles encaissent des primes en amont, mais encourent des coûts imprévisibles plus tard - parfois beaucoup plus tard - lorsqu'elles règlent les sinistres. Les conséquences de ce type de perte sur le secteur des assurances sont sans équivalent. Le rôle des assurances consiste à supporter un risque pendant de nombreuses années, la réalisation de l'événement assuré et son échéance étant incertaines. Ce secteur est donc exposé à des profits et pertes volatils. Les taux de prime varient au cours du cycle en fonction des capitaux disponibles. Lorsque le marché est fluide (abondance de capitaux), les taux de prime diminuent sous l'effet de la concurrence. Mais lorsque le marché se tend (raréfaction des capitaux, généralement après une catastrophe majeure), les primes augmentent. Cela crée un cycle d'activité pluriannuel spécifique au secteur de l'assurance. Les bénéfices de l'année en cours sont souvent calculés sur des estimations de la réserve d'assurance qui reflètent les pertes susceptibles (ou non) de survenir et sont basés sur des techniques de modélisation actuarielle complexes. Le rythme des activités des assurances rend difficile la détermination de résultats normaux pour le secteur. Dans le secteur des assurances, comme cela a déjà

été souligné, une présence sur le marché local est généralement nécessaire pour vendre des produits d'assurance de détail. Cette situation s'explique par des raisons réglementaires. Une entité locale concernée est donc déjà imposée sur le marché local correspondant. Outre certaines difficultés techniques observées dans le calcul des bénéfices du secteur des assurances, il ne serait guère sensé, sur le plan pratique, d'inclure le secteur des assurances dans la définition des CFB.

134. L'impact du passeport européen dans le secteur de l'assurance a également été examiné et a produit le même résultat que celui évoqué plus haut pour le secteur bancaire. L'exclusion du secteur de l'assurance n'est donc pas en contradiction avec la logique appliquée.

Activité de gestion d'actifs

135. Le secteur de la gestion d'actifs comprend trois grands types d'acteurs : les fonds ou véhicules d'investissement, les intermédiaires financiers et les gestionnaires de portefeuilles. Cette section explique pourquoi la plupart des juridictions (mais pas toutes) estiment qu'il est approprié d'exclure ce secteur du champ d'application du Montant A.

136. Les fonds ne sont pas des entreprises en activité. Leur objectif consiste à mettre en commun le capital des investisseurs, qui est ensuite investi conformément à la stratégie d'investissement du fonds. Le régime fiscal neutre et passif des fonds est largement reconnu par le droit national des juridictions, les principes fiscaux internationaux et les principes propres de l'OCDE. Les fonds sont donc considérés comme exclus du champ d'application des CFB.

137. Selon le modèle opérationnel prédominant dans le secteur de la vente au détail, à savoir le modèle indirect, les intermédiaires financiers comprennent les banques tierces, les conseillers financiers ou les entreprises similaires qui conseillent les investisseurs et leur proposent des produits d'investissement. Bien que les interactions entre les intermédiaires financiers et les consommateurs puissent, en principe, relever du champ d'application des CFB, elles sont, comme les banques de détail, soumises à la réglementation locale du pays. Les interactions avec les clients devraient donc normalement avoir lieu au niveau local dans la juridiction du marché, et les bénéfices correspondants seraient réalisés localement. Dans le cadre du modèle direct, moins courant, un gérant de portefeuille distribue des produits d'investissement par l'intermédiaire d'une société affiliée qui est un courtier ou une entité réglementée de la même manière. Mais quel que soit le modèle, les exigences réglementaires sont axées sur la protection des investisseurs, le caractère approprié et la transparence et se traduisent par une présence locale impérative pour les activités d'intermédiaire financier (lorsqu'il s'agit d'investisseurs individuels). Du fait de leur régime réglementaire généralisé, ces activités sont donc dans la même situation que celles de la banque et de l'assurance de détail. Les activités des intermédiaires financiers suivent donc la logique fiscale principale qui sous-tend l'exclusion des activités du secteur financier.

138. Dans le contexte du Montant A, les services de gestion de portefeuille soulèvent des questions plus complexes. Les gestionnaires de portefeuilles ont affaire aux intermédiaires financiers plutôt qu'aux investisseurs individuels directement, que ce soit dans le modèle d'affaires direct ou indirect. Dans le modèle direct, l'intermédiaire financier qui est en contact direct avec l'investisseur serait le courtier affilié au gestionnaire de portefeuille, le courtier négociant ou une entité réglementée de façon similaire, qui joue le rôle d'intermédiaire financier. En outre, le gestionnaire de portefeuille est en principe engagé par le fonds ou le véhicule d'investissement, plutôt que par les investisseurs eux-mêmes. Le recrutement d'un gestionnaire de portefeuille par le véhicule de placement a généralement lieu avant que les personnes n'investissent dans le fonds. Le rattachement de cette activité à la catégorie des CFB dépend donc de la manière d'interpréter les interactions entre les gestionnaires de portefeuille et les intermédiaires et, en particulier, du fait qu'elles sont considérées comme des opérations directes entre entreprises ou bien comme un type de service « indirect » à des consommateurs, par le biais d'un intermédiaire financier.

139. Après analyse du rôle d'un gestionnaire de portefeuille, ses services sont en fin de compte considérés à juste titre comme une composante du service consenti par l'intermédiaire financier à ses

clients. Les entreprises qui vendent des produits intermédiaires et des composants qui ne sont pas couramment vendus à des consommateurs (mais intégrés dans des produits finis vendus à ces derniers) se situeraient en dehors du champ d'application du Montant A. Lorsque ces produits et services intermédiaires sont couramment vendus à des clients, ils peuvent être inclus dans le champ d'application (produits de marque, par exemple). Mais ce raisonnement ne semble pas s'appliquer aux gestionnaires de portefeuilles, car les services de gestion d'investissements sont intégrés dans le service offert par l'intermédiaire, qui est ensuite fourni, sous forme de composant, à des consommateurs. Sur cette base, ils seraient exclus du champ d'application des CFB. La conclusion selon laquelle les services des gestionnaires de portefeuilles sont un produit intermédiaire s'appuie sur le fait que l'intermédiaire financier influe véritablement sur la nature et la valeur du service de gestion de portefeuille en raison (i) du rôle important de l'intermédiaire et (ii) du fait que le gestionnaire de portefeuille interagit directement (sur le plan juridique et pratique) avec le fonds, comme d'autres prestataires de services (notamment le dépositaire des actifs, l'agent de transfert, l'administrateur de fonds, etc.). Ces questions sont examinées plus en détail ci-après. S'agissant du point (i), l'intermédiaire financier remplit des fonctions importantes pour le consommateur, par la valeur économique significative procurée. Il mobilise ses connaissances sur les possibilités d'investissement pour donner au consommateur des conseils personnalisés sur les meilleurs produits à acheter (généralement gérés par des gestionnaires de portefeuilles indépendants) en fonction de ses besoins et de son profil de risque. L'intermédiaire est rémunéré soit par des commissions basées sur les actifs, soit par des frais de transaction distincts des commissions dues au gestionnaire de portefeuille. Ces commissions peuvent être élevées. S'agissant du point (ii), le gestionnaire de portefeuille fournit ses services (juridiquement et dans les faits) aux fonds eux-mêmes et non pas aux investisseurs et ses commissions sont versées par le fonds. Une banque ou un autre prestataire de services qui propose des services administratifs, d'agent des transferts ou de dépôt fonctionne de la même manière. La comparaison est pertinente, car il n'y a visiblement pas lieu de penser que ces services de dépôt, d'agent des transferts ou d'administration soient équivalents à des services aux consommateurs, compte tenu du caractère indirect de l'avantage qu'ils en retirent. Les fonds auxquels les gestionnaires de portefeuilles procurent des services ont l'obligation fiduciaire d'agir dans le meilleur intérêt des porteurs de parts. Ces services sont encadrés par la stratégie et les objectifs d'investissement du fonds. Les services ne tiennent pas compte des objectifs des investisseurs, des entrées ou des sorties d'investisseurs, ni des préférences de ces derniers en matière d'échéances, de diversification, de liquidité, de devises ou autres. Comme indiqué ci-dessus, ces préférences sont gérées par des intermédiaires financiers.

140. En outre, il existe, en tout état de cause, des raisons pratiques d'ordre fiscal motivant l'exclusion des gestionnaires de portefeuilles du Montant A. Ces raisons sont importantes dans ce cas précis, car la conclusion selon laquelle les services d'un gestionnaire de portefeuille sont une composante du service offert par un intermédiaire financier à ses clients est discutable. Ces raisons pratiques d'ordre fiscal concernent l'accès aux informations pertinentes et la possibilité d'exclure les activités de services financiers dans la pratique. En ce qui concerne l'accès aux informations, dans le modèle indirect, les intermédiaires ne peuvent généralement pas divulguer d'informations sur les investisseurs sous-jacents à un gestionnaire de portefeuille en raison de la confidentialité des données, des restrictions réglementaires et du caractère exclusif des listes de clients. Un gestionnaire de portefeuille ne peut donc pas accéder aux informations nécessaires pour déterminer les juridictions du marché. En outre, les changements réguliers d'investisseurs dans le fonds et l'évolution constante de la base d'investisseurs en termes de pourcentage d'investisseurs individuels (consommateurs) et d'autres investisseurs professionnels et institutionnels posent des problèmes d'ordre pratique. La traçabilité de l'identité et de l'équilibre de répartition des investisseurs serait encore plus compliquée du fait que les fonds investissent couramment dans d'autres fonds. En outre, si l'activité de gestion de portefeuille n'était pas exclue, les banques et les compagnies d'assurance (dans l'hypothèse où elles seraient exclues) pourraient être confrontées à des difficultés complexes. En effet, elles exercent également des activités de gestion de portefeuilles et devraient donc isoler leurs bénéfices de leurs services de gestion de portefeuilles. Une autre source de préoccupation tient au fait qu'il serait très difficile en pratique d'adopter et d'appliquer une définition des activités de

gestion de portefeuille rentrant dans le champ d'application. Compte tenu de la fongibilité des produits financiers, il peut y avoir une équivalence économique entre d'une part le conseil en gestion d'investissements et les caractéristiques intrinsèques et performances d'un produit structuré proposé par une banque, comme un certificat de dépôt indexé ou un contrat d'échange, et d'autre part un investissement similaire proposé par une compagnie d'assurance dans le cadre d'un produit d'assurance avec gestion de compte séparée, comme une rente. Pour toutes ces raisons, il est conclu que les activités des gestionnaires de portefeuilles ne rentrent pas, et ne doivent pas rentrer, dans le champ d'application des CFB. Toutefois, les juridictions qui ne sont pas favorables à l'exclusion du secteur de la gestion d'actifs du champ d'application du Montant A, estiment que ce secteur est très peu réglementé, ce qui (contrairement à la banque de détail) ne permet pas de garantir que la majeure partie du bénéfice résiduel est enregistrée dans les juridictions du marché.

Construction d'infrastructures et construction générale

141. La construction d'infrastructures consiste à fournir des structures et des installations physiques comme des bâtiments, des routes, des ponts, des tunnels, des centrales électriques et des aéroports. Les projets d'infrastructures peuvent être classés en deux grandes catégories : les projets B2G et les projets B2B, dans lesquels les pouvoirs publics ou une entreprise commerciale acquièrent l'infrastructure pour l'utiliser à des fins publiques (une route, par exemple) ou commerciales (un port, par exemple).

142. La construction générale comprend la construction commerciale et la construction résidentielle. L'immobilier commercial comprend la construction d'immeubles de bureaux, d'hôtels, d'usines et d'entrepôts. Ces derniers sont développés et vendus ou loués pour être utilisés par d'autres entreprises.

143. Ni la construction d'infrastructures ni la construction générale à usage commercial ne rentrent dans le champ d'application des ADS ou des CFB, selon les principes de base. Ils ne répondraient pas à la définition des ADS, car il ne s'agit pas de services acheminés via l'Internet, mais d'une livraison physique, qui implique une implication humaine importante pour fournir les services. La construction d'immeubles à usage commercial serait également exclue du champ d'application des CFB. Elle est, par nature, d'une ampleur allant au-delà de la jouissance ou des besoins personnels d'un individu. Bien qu'un particulier puisse utiliser une infrastructure ou un bâtiment (notamment en traversant un pont en voiture ou en travaillant dans un immeuble de bureaux), il ne s'agit pas de produits destinés à son usage personnel qui lui sont vendus ou qu'il acquiert de toute autre manière. Ils ne sont donc pas d'un type couramment vendu à des consommateurs. Conformément à la définition générale, ils sont donc exclus du champ d'application.

144. Le troisième segment, l'immobilier résidentiel, fait référence à la construction de bâtiments destinés à l'usage personnel d'un client, comme un appartement ou une maison. Si l'on applique la définition générale des CFB, les EMN qui vendent des biens immobiliers résidentiels seraient incluses dans le champ d'application, puisque le produit est d'un type couramment vendu à des consommateurs. Les consommateurs acquièrent des biens immobiliers pour leur usage personnel ; les biens immobiliers sont destinés à être vendus aux consommateurs (ils sont accessibles sous une forme destinée à la consommation par des particuliers, lorsque l'entreprise multinationale s'est constituée pour fournir des biens immobiliers aux consommateurs) ; et ils sont vendus (y compris loués) à des consommateurs. Une entreprise multinationale qui serait une CFB serait la « propriétaire » de la marque et la « détaillante » directe du bien immobilier (et pourrait, dans les deux cas, être le promoteur)²¹.

145. Toutefois, ce résultat n'est pas conforme à la logique fiscale du Montant A. En effet, (i) les EMN peuvent interagir à distance avec des consommateurs dans une juridiction de marché d'une manière qui représente une participation soutenue à l'économie de cette juridiction ; et (ii) les règles fiscales en vigueur, qui sont fondées sur la présence physique, ne reflètent pas suffisamment cette nouvelle participation.

146. Eu égard à l'immobilier résidentiel, le premier élément - l'interaction avec le consommateur - n'est pas une participation à distance (par le biais d'une stratégie de commercialisation, par exemple) au même

titre que dans les autres CFB. En effet, même si l'entreprise de construction possède une marque connue, la décision d'achat du consommateur sera en fin de compte déterminée par les caractéristiques du bien immobilier propres à cette juridiction du marché, notamment sa dimension, son emplacement (dans un quartier recherché, par exemple) et ses autres caractéristiques (garage, sécurité, etc.). En outre, compte tenu du type de lien avec le produit, il est difficile d'extraire, dans la pratique, les actifs incorporels en relation étroite avec des consommateurs et de les séparer de la juridiction de vente.

147. En ce qui concerne le deuxième élément - l'absence de présence physique - une entreprise qui vend ou loue sa participation dans un bien immobilier résidentiel doit avoir une présence physique importante sur un marché pour percevoir des revenus. Les règles fiscales en vigueur s'attachent à cette présence physique, notamment par les règles qui régissent la création d'un établissement stable dans le contexte d'un chantier de construction (article 5 du Modèle de Convention fiscale) et celles sur les revenus et les gains tirés de la location et de la vente de biens immobiliers (articles 6 et 13, paragraphe 1 du Modèle).

148. À ce titre, les juridictions du marché sont à même, en vertu des règles d'impositions des sociétés et des dispositions des conventions en vigueur, d'imposer les EMN du secteur de la construction, qui ont obligatoirement une présence physique substantielle et imposable sur le marché. Enfin, si le secteur de la construction et la vente de biens immobiliers devaient rentrer dans le champ d'application du Montant A, l'obligation d'investir dans des infrastructures physiques dans la juridiction du marché rend en tout état de cause improbable toute réattribution concrète des bénéficiaires en vertu des principes applicables au Montant A. En effet, selon les règles de détermination de la source du chiffre d'affaires, le Montant A serait affecté de toute façon à la juridiction où le bien immobilier est « livré », qui serait dans ce cas celle où se situe physiquement le bien.

149. C'est pourquoi il est proposé d'exclure du champ d'application du Montant A la construction, la vente ou la location de biens immobiliers résidentiels par des entreprises qui ont participé à la promotion et à la construction du bien immobilier résidentiel.

150. Aux fins de cette exclusion, on entend par logement résidentiel une structure et un terrain destinés à être utilisés ou occupés, en tout ou en partie, pour le logement d'une ou plusieurs personnes. La définition d'un logement résidentiel implique que l'hébergement temporaire, comme celui que proposent les hôtels, demeure inclus dans le champ d'application du Montant A. Bien que ces entreprises utilisent des biens immobiliers dans le cadre de leur activité, elles ne vendent pas ou ne louent pas une participation dans ces biens à des consommateurs, mais leur fournissent plutôt un service qui reste dans le champ d'application du Montant A.

151. L'exclusion est limitée aux entreprises qui ont participé au développement et à la construction de biens immobiliers résidentiels (et ont donc une présence physique dans la juridiction), et qui tirent leurs revenus de leur vente ou leur location. À ce titre, l'exclusion n'inclut pas les entreprises qui perçoivent des commissions ou rémunérations de services qui ne sont pas liées à la vente ou la location d'une participation dans un terrain, et qui ne dépendent pas d'une présence physique sur le marché où se situe le bien immobilier. Ainsi, les plateformes d'intermédiation en ligne qui servent d'intermédiaires dans les offres immobilières rentreraient dans le champ d'application du Montant A. L'exclusion ne concernerait pas non plus les services professionnels en rapport avec la construction (comme les services des architectes, concepteurs, avocats, consultants), ni les services professionnels ou d'intermédiation facilitant la vente ou la location de biens immobiliers (comme ceux des agents immobiliers, courtiers en opérations de crédit hypothécaire, institutions financières), bien qu'ils puissent être par ailleurs exclus du champ d'application en vertu des règles générales.

152. D'autres travaux techniques seront menés pour examiner le lien entre le type de revenus qu'une entreprise de franchise peut percevoir (qui pourrait inclure les revenus de la location) et l'analyse précédente de l'immobilier commercial, afin de s'assurer que les revenus de franchise sont dûment inclus dans le champ d'application du Montant A.

153. Outre ces exemples, certains secteurs liés à l'exploitation d'infrastructures fournissent des services à des consommateurs. Il sera examiné plus avant s'il faut envisager une exclusion des entreprises d'exploitation d'infrastructures, notamment :

- la production et la distribution d'électricité,
- la distribution de gaz naturel et d'eau,
- certaines entreprises de télécommunications (sauf peut-être les téléphones par satellite, qui ne nécessitent pas de présence physique dans une juridiction) ;
- les chemins de fer, autoroutes, ports et aéroports ; et
- les transports publics.

154. Bien que les services d'infrastructure relèvent à la fois du secteur public et du secteur privé, les entreprises y participent de plus en plus, parfois dans le cadre de partenariats public-privé (P3).

155. Il y a lieu de penser qu'elles seront exclues. Les entreprises qui exploitent des infrastructures ont, par définition, une présence physique directe sur le marché dans lequel elles exercent leurs activités. La source et le marché étant généralement les mêmes, il n'est sans doute pas nécessaire d'appliquer des règles de réattribution, puisque des bénéfices substantiels sont déjà attribués au marché. À l'exception éventuelle des télécommunications, la marque n'est pas, en principe, un élément important pour la rentabilité de ces entreprises. La plupart d'entre elles ont en réalité une situation de « monopole naturel », car il est généralement difficile pour d'autres fournisseurs d'établir des réseaux concurrents au même endroit. C'est pourquoi les entreprises d'infrastructures sont généralement soumises à une réglementation des prix pour protéger les consommateurs. Cela limite leurs capacités à réaliser des bénéfices résiduels, et constitue un motif d'exclusion supplémentaire. Par ailleurs, une exclusion générale de la production et de la distribution d'électricité serait logique et neutre par rapport à l'exclusion de la production d'énergie renouvelable.

Entreprises de transport aérien et maritime international

156. Cette section expose les motifs justifiant la déclaration du Cadre inclusif selon laquelle il serait « inapproprié de faire entrer les compagnies de transport aérien et maritime dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition »²².

157. Il est reconnu de longue date que les caractéristiques des entreprises de transport aérien et maritime international donnent droit à des régimes spéciaux en matière d'imposition. Contrairement à d'autres types d'entreprises d'une juridiction qui exercent des activités dans une autre juridiction, les revenus des entreprises de transport aérien et maritime international sont basés sur les opérations de navires ou aéronefs entre plusieurs juridictions fiscales, le plus souvent en dehors de toute juridiction fiscale - c'est-à-dire en haute mer ou au-dessus de la haute mer - ce qui ferait craindre une imposition multiple ou des difficultés considérables de répartition des revenus.

158. C'est pourquoi il existe un consensus international de longue date qui veut que les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne soient imposables que dans la juridiction de résidence de l'entreprise. Ce régime spécial, qui s'applique indépendamment du fait qu'une telle entreprise exerce ses activités par l'intermédiaire d'établissements stables étrangers, est prévu par l'article 8 des Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies²³ et dans la plupart des conventions fiscales bilatérales dont le nombre dépasse 3 500. À titre de réciprocité, il exonère d'impôt, dans chaque juridiction, les bénéfices des entreprises de transport aérien et maritime international non-résidentes, supprimant ainsi les coûts liés à la charge administrative et au respect des obligations fiscales (et les différends) en découlant, en particulier en matière d'attribution des bénéfices.

159. Les entreprises de transport aérien et maritime international maintiennent généralement une présence physique, qui constituerait un établissement stable dans bon nombre de juridictions. L'exemption

dont bénéficient ces entreprises en vertu de l'article 8 participe donc d'un choix fiscal délibéré, traduisant les caractéristiques spécifiques brièvement décrites ci-dessus, et ne résulte pas d'un processus d'économies d'échelle sans présence massive dans la juridiction ni d'autres facteurs découlant de la numérisation de l'économie.

160. À l'exception éventuelle de la fourniture de plateformes de marché en ligne, les activités des entreprises de transport aérien et maritime international (c'est-à-dire les revenus auxquels s'applique l'article 8) devraient être exclues de la définition des ADS proposée, car ces services ne sont pas acheminés via l'Internet. La numérisation n'a pas modifié la nature de ces services et, par conséquent, le Cadre inclusif estime qu'il n'y a pas lieu d'ajuster la façon dont les règles existantes s'appliquent.

161. Les activités de fret aérien et maritime, y compris les services de courrier, les messageries²⁴ et les expéditions de cargaison en vrac et par paquebot, qui sont presque exclusivement des services B2B, seront exclues de la définition des CFB. En revanche, les services de transport de passagers, notamment les croisières de plaisance, les services de traversée en ferry pour les passagers et voitures, le transport aérien de passagers et les services associés (y compris fournis en ligne) sont inclus dans la définition des CFB.

162. Il convient donc de se demander si les activités de transport aérien et maritime international rentrant dans le champ d'application devraient en être exclues pour des questions fiscales.

163. Dans le contexte particulier des activités de transport aérien et maritime international, l'attribution de droits d'imposition, en vertu de ces règles normales, aux nombreuses juridictions dans lesquelles sont exercées les opérations physiques a soulevé un problème fiscal spécifique, dont la solution consensuelle a été et reste l'imposition exclusive par l'État de résidence. La situation demeure inchangée aujourd'hui. Compte tenu du choix fiscal actuel concernant ce secteur, les membres s'accordent à penser que les entreprises de transport aérien et maritime doivent être exclues du champ d'application des nouveaux droits d'imposition.

164. Les bénéfices rentrant dans le cadre de l'article 8 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE seraient donc exclus du champ d'application du Montant A. La règle s'appliquerait, qu'il existe ou non une convention fiscale bilatérale entre les juridictions en question.

2.2.4. Solution alternative aux critères des activités : appliquer le Montant A dans le cadre d'un « régime de protection »

165. Comme décrit précédemment, les Contours proposent de baser le champ d'application du Montant A sur des critères d'activités afin d'inclure les services numériques automatisés et les entreprises en relation étroite avec des consommateurs, et de prévoir des exceptions. L'objectif poursuivi est de faire en sorte que le Montant A s'applique à un vaste ensemble d'entreprises qui génèrent des bénéfices par leur participation active et soutenue à l'économie de juridictions du marché. Si des travaux techniques considérables ont été consacrés aux questions d'ordre pratique, administratif et aux définitions de cette approche et si des progrès satisfaisants ont été enregistrés, la démarche adoptée n'a pas permis, à ce stade, de parvenir à un consensus des pouvoirs publics. La nécessité de définir les ADS et les CFB, et de compléter ces définitions par des faits et circonstances précis, ajoute à la complexité, notamment en ce qui concerne les CFB qui couvrent une plus grande diversité de modèles d'entreprise. Dans ce contexte, les États-Unis ont proposé que le Pilier Un soit mis en œuvre dans le cadre de ce qui est qualifié de « régime de protection ».

166. Un régime de ce type reconnaîtrait qu'une sécurité juridique renforcée en matière fiscale et de solides mécanismes de règlement des différends fiscaux transfrontaliers ont toujours constitué des volets fondamentaux de la conception du Pilier Un. Cette sécurité juridique renforcée en matière fiscale pourrait, dans de nombreuses situations, augmenter l'attrait du Pilier Un aux yeux des groupes d'entreprises

multinationales qui le choisissent, malgré la hausse marginale de leurs obligations fiscales globales résultant des répartitions du Montant A.

167. Dans le cadre de l'application d'un « régime de protection », une EMN pourrait choisir d'être assujettie à tous les volets du Pilier Un à l'échelle mondiale, y compris l'attribution du Montant A, le mécanisme de rémunération fixe du Montant B et les procédures juridiquement contraignantes de prévention et de règlement des différends. En laissant à toute EMN le choix d'appliquer le Pilier Un, on réduirait potentiellement la nécessité de régler les questions litigieuses relatives au champ d'application, y compris les définitions des ADS et des CFB. Des procédures pourraient être prévues afin d'exiger que le choix d'une multinationale se fasse sur une base mondiale et pluriannuelle. Selon les États-Unis, la mise en œuvre du Pilier Un dans le cadre d'un « régime de protection » permettrait d'éviter les difficultés des pouvoirs publics liées à l'obligation de modifier des principes fiscaux internationaux établis de longue date.

168. Les États-Unis estiment que la mise en œuvre d'un « régime de protection » au titre du Pilier Un s'inscrirait dans un accord global qui remplacerait les impôts sur les services numériques et des mesures unilatérales similaires, de telle sorte que les avantages d'une simplicité administrative accrue, d'une plus grande sécurité juridique en matière fiscale et des procédures contraignantes de règlement des différends seraient les principales motivations des entreprises multinationales pour se prévaloir du Pilier Un dans le cadre d'un « régime de protection ».

169. De nombreuses autres juridictions se sont montrées sceptiques à l'égard d'une approche optionnelle. En plus de faire observer qu'il reste des questions en suspens sur le mode de fonctionnement d'un régime optionnel, elles ont fait valoir que les objectifs du Pilier Un seraient compromis dans les circonstances où les entreprises multinationales n'optent pas pour les nouvelles règles, et ont noté les effets pervers que pourrait avoir, pour les juridictions, l'adoption de mesures unilatérales ou l'augmentation de l'étendue et de la rapidité des mesures unilatérales existantes. Elles estiment qu'une base optionnelle créerait des incohérences entre des entreprises similaires et provoquerait des distorsions. Elles notent également qu'un régime optionnel remettrait en cause le fondement logique de la réattribution des bénéfices aux juridictions du marché, en menaçant sa cohérence/sa viabilité et en amenuisant les possibilités d'un consensus international. Certaines juridictions se sont également interrogées sur l'effet juridique de l'adoption d'un « régime de protection ». En effet, un tel régime ne peut être mis en place de manière coordonnée par les juridictions que si elles disposent avant tout des droits d'imposition correspondants, ce qui ne sera pas toujours le cas dans le cadre d'un « régime de protection ». En outre, d'autres pays soulignent que les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie ont été précisément causés par leur interaction avec des principes fiscaux internationaux établis de longue date, qu'il convient de régler afin de surmonter les défis liés à l'action publique en matière fiscale.

2.2.5. Prochaines étapes

170. Le cadre inclusif va poursuivre ses efforts pour aplanir les divergences qui persistent en ce qui concerne le champ d'application, en reconnaissant l'importance de s'entendre sur une application commune et, dans un esprit de conciliation si nécessaire, en étant fidèle à son engagement résolu à poursuivre ensemble les travaux en vue d'élaborer une solution de long terme fondée sur un consensus. Cela suppose de tenir compte des divergences de vues exprimées ci-dessus et de rester réceptifs aux simplifications et nouvelles approches qui contribuent à atteindre les objectifs fiscaux tout en limitant les coûts administratifs et les charges liées au respect des règles.

2.3. Critères de seuil

171. Pour définir les EMN qui rentrent dans le champ d'application du Montant A, il est admis qu'en deçà d'un certain seuil global de taille, l'analyse coûts-avantages ne justifie pas d'imposer les règles

exigées pour appliquer le Montant A. La mise en œuvre du Montant A est susceptible d'entraîner des coûts supplémentaires liés aux contraintes administratives et de conformité, en particulier à court terme, au moment où les contribuables et les administrations fiscales appliquent les nouvelles règles. Les grandes entreprises sont mieux à même de doter leur direction fiscale des moyens financiers, humains et informatiques indispensables pour gérer et appliquer les nouvelles règles et de supporter les coûts de conformité supplémentaires induits par le nouveau droit d'imposition. En revanche, les petites EMN peuvent éprouver des difficultés à réunir les ressources nécessaires. De même, le Montant A disponible qui pourrait être réparti potentiellement aux juridictions du marché des petites EMN sera limité en termes absolus, ce qui entraînera des coûts de conformité importants en contrepartie d'avantages insignifiants.

172. Par ailleurs, même pour les grandes EMN qui peuvent dépasser un seuil de taille précis, si seul un faible montant de leur chiffre d'affaires d'origine étrangère est couvert, les coûts de conformité liés au Montant A pourraient encore être supérieurs aux avantages.

173. Les observations qui précèdent sont d'autant plus vraies si l'on tient compte non seulement des coûts de conformité pour les EMN, mais aussi des coûts administratifs globaux que les administrations fiscales encourraient obligatoirement pour traiter et vérifier la conformité d'un grand nombre de contribuables, dans le cadre d'un processus de sécurité juridique en matière fiscale à un stade précoce ou de toute autre manière.

174. Dans ce contexte, ce *Blueprint* contient deux critères de seuil destinés à atteindre cet objectif :

- un seuil de chiffre d'affaires mondial ; et
- un seuil minimum de chiffre d'affaires couvert d'origine étrangère.

2.3.1. Seuil de chiffre d'affaires mondial

175. Le chiffre d'affaires brut²⁵ semble être l'indicateur le plus facile à utiliser pour déterminer la taille. Un critère de chiffre d'affaires brut permettrait d'exclure les « petites » EMN sur la base du chiffre d'affaires annuel consolidé du groupe, tel qu'il apparaît dans les états financiers consolidés. Il se pose alors la question de savoir à quel niveau fixer le chiffre d'affaires consolidé. Au regard des coûts et des avantages, il n'est peut-être pas très avantageux d'appliquer un seuil inférieur au seuil actuel de 750 millions d'euros utilisé aux fins de la déclaration pays par pays (CbCR)²⁶.

176. Premièrement, l'évaluation de l'impact montre que l'application d'un montant inférieur entraînerait une hausse très minime du bénéfice résiduel attribué aux juridictions de marché. Deuxièmement, cela augmenterait sensiblement les coûts liés aux contraintes administratives et de conformité. Un seuil inférieur entraîne un afflux de contribuables supplémentaires qui doivent déterminer si leur chiffre d'affaires est couvert et, si c'est le cas, se conformer au nouveau système. Cette situation entraîne des charges non seulement pour ces entreprises, mais aussi pour les administrations fiscales de tous les membres du Cadre inclusif, aux prises avec des coûts supplémentaires liés aux contraintes administratives et de conformité.

177. En outre, l'abaissement du seuil de 750 millions d'euros augmenterait sensiblement le nombre de groupes du secteur privé couverts, qui ne sont pas tenus actuellement d'établir des états financiers ou qui les établissent, le cas échéant, sur la base de principes comptables généralement admis (GAAP) uniquement au niveau local. Exiger de ces groupes du secteur privé qu'ils établissent des états financiers sur la base d'une norme différente (ou de les adapter à cette norme) uniquement aux fins du Pilier Un (qui pourrait alors ne pas être soumis à des exigences de vérification) serait difficile et coûteux pour les contribuables, et nécessiterait des ressources considérables des administrations fiscales à des fins de vérification.

178. Enfin, un processus de sécurité juridique en matière fiscale pour un nombre de contribuables proche de celui que produirait un seuil inférieur à 750 millions EUR dépasserait largement les capacités de fonctionnement des administrations fiscales.

179. D'une manière générale, pour éviter que les administrations fiscales soient submergées de travail en raison du déploiement d'un nouveau système, notamment en ce qui concerne la sécurité juridique en matière fiscale, il importera que le Montant A soit limité à un nombre raisonnable de groupes d'EMN. En outre, il est difficile de prévoir, dès le départ, le processus de sécurité juridique en matière fiscale appliqué à la révision du calcul du Montant A pour des milliers de groupes d'EMN. Il est plus raisonnable de poser en principe que le déploiement du nouveau processus prendra un certain temps, afin de pouvoir déterminer et résoudre les difficultés opérationnelles avant tout développement du système.

180. Cela étant, le seuil doit faire en sorte de ne pas exclure une part importante des bénéfices résiduels qui seraient par ailleurs couverts. En conséquence, pour minimiser les coûts de conformité et permettre aux administrations fiscales de maîtriser la gestion des nouvelles règles, des travaux supplémentaires seront consacrés à d'autres approches. L'une d'entre elles pourrait consister à appliquer le seuil par étapes. Des seuils de chiffre d'affaires global élevés pourraient être fixés au départ, qui seraient progressivement abaissés au fil des ans, ou appliqués sur une période plus longue, puis diminués uniquement à l'issue d'un examen postérieur à la mise en œuvre. D'autres approches seront également examinées.

181. Le tableau ci-après présente une analyse économique du nombre de groupes d'EMN qui seraient potentiellement inclus dans le champ d'application du Montant A pour différents niveaux de chiffre d'affaires mondial. (voir le Tableau 2.1 ci-après).

Tableau 2.1. Estimation du nombre de groupes d'EMN situés au-dessus du seuil de chiffre d'affaires mondial potentiel

Seuil de chiffre d'affaires mondial (m EUR) ²⁷	Estimation du nombre de groupes d'EMN après application du seuil de chiffre d'affaires mondial	Estimation du nombre de groupes d'EMN ayant pour activité principale les secteurs ADS ou CFB après application du seuil de chiffre d'affaires mondial
750	~8 000	~2 300
1 000	~6 800	~2 000
2 000	~4 100	~1 300
5 000	~2 000	~620
10 000	~1 000	~350

2.3.2. Seuil minimum de chiffre d'affaires couvert d'origine étrangère

182. Le second seuil concerne les EMN qui dépassent le seuil de chiffre d'affaires brut ci-dessus, mais dont le montant du chiffre d'affaires couvert d'origine étrangère est faible. Dans de tels cas, le bénéfice total à répartir en vertu du nouveau droit d'imposition ne serait pas significatif au regard des coûts encourus par les entreprises et les administrations fiscales pour appliquer les règles relatives au Montant A. Premièrement, pour les EMN qui ont un chiffre d'affaires couvert inférieur au seuil de chiffre d'affaires mondial, les bénéfices potentiels à attribuer aux juridictions du marché au titre du Montant A seront relativement faibles. Cela s'explique par le fait que pour une EMN dont le chiffre d'affaires couvert s'élève, par exemple, à 250 millions d'euros et dont la marge bénéficiaire atteint 20 % (chiffre relativement élevé), le bénéfice avant impôt couvert au titre du Montant A ne dépassera pas 50 millions d'euros. En outre, les bénéfices à affecter aux juridictions du marché au titre du Montant A seront encore plus limités du fait de l'application de la formule de répartition des bénéfices (seuil de rentabilité et pourcentages de répartition)²⁸. Deuxièmement, pour les EMN dont le chiffre d'affaires couvert provient principalement d'une seule juridiction, l'application du Montant A aura probablement un impact fiscal limité. Il est en effet probable que

la formule de répartition du Montant A attribue précisément des droits d'imposition sur les bénéfices résiduels d'une EMN à la juridiction qui dispose déjà de droits d'imposition en vertu des règles existantes de répartition des bénéfices fondées sur le principe de pleine concurrence.

183. C'est pourquoi un second seuil minimum de chiffre d'affaires couvert d'origine étrangère serait appliqué pour déterminer les EMN couvertes au titre du Montant A. Ce seuil serait fixé en nombre absolu, plutôt qu'en fonction de la taille de l'activité nationale d'une EMN donnée. Cela permet d'obtenir le même résultat pour les groupes d'EMN qui participent à l'économie de juridictions étrangères dans des proportions similaires, que cette participation au marché étranger soit sensiblement inférieure, ou non, à leur activité nationale (alors qu'on aboutirait autrement à des résultats différents selon la taille relative du marché national).

184. Ce critère de seuil comporterait deux étapes. Premièrement, une EMN appliquerait le critère des activités pour déterminer si le groupe a enregistré un chiffre d'affaires supérieur au seuil minimum de chiffre d'affaires couvert d'origine étrangère résultant d'activités ADS et CFB. Les EMN qui ne dépassent pas le seuil minimum de chiffre d'affaires couvert d'origine étrangère provenant d'activités couvertes seraient exclues du champ d'application sur cette base. Deuxièmement, une EMN devrait ensuite déterminer si elle a dépassé le seuil minimum de chiffre d'affaires couvert d'origine étrangère issu d'activités incluses dans le champ d'application « d'origine étrangère ». Cela nécessitera tout d'abord de déterminer son marché national ou intérieur en appliquant une définition normalisée, notamment la juridiction où le groupe a son siège social ou celle de résidence fiscale de l'entité mère ultime (EMN). Des travaux supplémentaires sont nécessaires pour définir le marché national ou intérieur d'un groupe d'EMN afin d'éviter tout risque de manipulation. Une entreprise multinationale devra ensuite déterminer si elle a perçu un montant supérieur au seuil minimum de chiffre d'affaires couvert provenant d'activités incluses dans le champ d'application, dans des juridictions situées en dehors de son marché national ou intérieur, en appliquant à cet effet les règles de détermination de la source du chiffre d'affaires au titre du Montant A (voir le chapitre 4). Cette approche serait simple pour les EMN qui tirent la totalité de leur chiffre d'affaires couvert de leur propre marché national, qui sont principalement visées par la deuxième étape. Elle pourrait toutefois intéresser également d'autres EMN qui génèrent un chiffre d'affaires relativement faible en dehors de leur marché national. Bien que l'application des règles de détermination de la source du chiffre d'affaires au titre du Montant A puisse être perçue comme une source de complexité pour les EMN qui entendent appliquer ce critère, elle permettrait à celles qui remplissant les conditions d'éviter les coûts de conformité liés aux autres volets de l'application du Montant A. Des travaux supplémentaires seront consacrés à ce seuil, notamment pour déterminer l'application des seuils doit se faire par étape²⁹.

2.3.3. Prochaines étapes

185. L'étape suivante consistera à prendre une décision sur l'adoption de seuils définitifs et à déterminer notamment si une période de mise en place progressive ou de transition est indiquée et, dans l'affirmative, à en définir les modalités.

Notes

¹ Voir CTPA/CFAWP2/NOE2(2020)10).

² Pour plus de clarté, il peut être nécessaire de définir les services fournis.

³ La définition des ADS s'inspire, mais diffère, des notions contenues dans la définition des « services fournis par voie électronique » employée dans la législation de l'UE sur la TVA. L'objectif est d'éviter toute confusion entre les deux notions (et d'éviter que le Cadre inclusif soit confronté à des questions épineuses relatives à la pertinence de la jurisprudence de l'UE à ce propos).

⁴ Voir la définition d'une interface numérique dans les définitions générales ci-après.

⁵ Il est légitime de se demander si la vente ou l'aliénation de données à caractère personnel est un type de « service » ou bien si ce service peut être réellement « vendu ».

⁶ Voir la définition du terme « utilisateurs » dans les définitions générales ci-après.

⁷ Pour éviter toute ambiguïté, toute référence à des services d'informatique en nuage renvoie à une EMN qui fournit des services en nuage. Même si, du point de vue de l'utilisateur, l'accès à un autre type d'ADS (comme un contenu numérique) pourrait constituer (indirectement) un accès à un service en nuage, dans le présent contexte, il s'agit de savoir si le chiffre d'affaires est généré par l'activité de fourniture de services d'informatique en nuage de l'entreprise, par opposition au chiffre d'affaires généré par une activité de l'entreprise qui s'appuie ensuite sur un service d'informatique en nuage.

⁸ D'autres segments du secteur du matériel médical sont les biens de consommation vendus à des consommateurs (bandages, tensiomètres, etc.), les produits médicaux non achetés par des consommateurs (matériaux destinés aux prothèses de la hanche, par exemple) et le matériel médical à usage professionnel (appareils d'IRM, instruments chirurgicaux, par exemple). Ils sortent du périmètre de l'industrie pharmaceutique et les règles habituellement appliquées pour déterminer le périmètre des entreprises en relation étroite avec des consommateurs, y compris celles qui s'appliquent aux biens et services à double usage, doivent alors leur être appliquées.

⁹ Les médicaments vendus au détail sont ceux qui sont délivrés en dehors des hôpitaux, tels que ceux vendus en officines pharmaceutiques et en grandes surfaces.

¹⁰ La rémunération peut également inclure le loyer (lorsque le local d'exploitation de la franchise est loué au franchisé). Il est toutefois envisagé d'exclure l'immobilier commercial du champ d'application du Montant A. Dans ce cas, il pourrait être utile de préciser l'interaction entre cette exclusion et les droits de franchise.

¹¹ Cette situation se distingue de celle des produits intermédiaires ou composants qui font l'objet d'une vente d'entreprise à entreprise, notion qui est abordée plus loin. Dans un contrat de franchise de distribution, l'entreprise qui vend le produit intermédiaire exerce un niveau de contrôle important sur la manière dont l'entreprise franchisée assemble le produit fini destiné au consommateur (et le franchisé ne peut utiliser ce produit intermédiaire que pour assembler le produit final selon les instructions du franchiseur); par ailleurs, le franchiseur tire une rémunération de la vente du produit fini. En revanche, dans la vente d'un composant interentreprises, le vendeur du composant exerce un contrôle très limité sur l'utilisation que fera l'acheteur du composant pour l'assemblage de ses propres produits finis (le

composant pouvant entrer dans différents types de produits de l'acheteur), et la rémunération du vendeur du composant provient de la vente effective du composant, et non pas du produit fini.

¹² Voir également les paragraphes 6.4 et 7.3.

¹³ La concession de licence portant sur des actifs incorporels de commercialisation ou un savoir-faire de fabrication n'est donc pas incluse.

¹⁴ Voir également les paragraphes 6.4 et 7.3.

¹⁵ Les entreprises du secteur extractif sont celles qui se livrent à l'exploration, et à l'extraction de la croûte terrestre, de ressources naturelles non renouvelables comme les hydrocarbures et les minéraux, au traitement et au raffinage de ces ressources pour en faire des produits de base utilisables et à la vente de ces produits de base.

¹⁶ Si les entreprises du secteur des ressources naturelles peuvent avoir recours à des outils numériques, les produits ou les services qu'elles proposent ne sont pas à proprement parler des services numériques.

¹⁷ Les ressources non renouvelables comprennent les hydrocarbures et les minéraux. En amont, les hydrocarbures extraits de la terre comme le pétrole brut et le gaz naturel sont exclus du champ d'application, y compris selon la définition générale des CFB, car ils ne sont pas vendus à des consommateurs. Après leur traitement, les produits intermédiaires comme l'éthane, les pentanes, l'asphalte, entre autres, sont couramment vendus en tant qu'intrants pour d'autres industries comme la production chimique et la construction et ne répondent pas non plus au critère de la vente aux consommateurs. Les minéraux, notamment les métaux de base (cuivre, zinc) et les métaux précieux (or, argent) sont extraits de la terre avant leur affinage et leur fusion pour obtenir des métaux et d'autres produits de base minéraux. La plupart des produits minéraux (acier, aluminium, gypse) ne sont pas couramment vendus à des consommateurs et ne relèvent donc pas du champ d'application des CFB. De même, la vente de pierres brutes et naturelles et de pierres destinées à un usage industriel relèverait de la catégorie des ressources naturelles et serait exclue du champ d'application.

¹⁸ Par exemple, des cultures (sac de blé ou grains de café vert), une quantité de poissons pêchés (morue entière) et une pile de bois.

¹⁹ L'application de ces facteurs devra cependant être nuancée. Il existe, en effet, un éventail de transformations, d'emballages et de marques concernant les produits agricoles, qui vont des fruits frais (qui peuvent porter une étiquette de marque pour la vente au détail, mais correspondent à un produit générique, ni transformé, ni emballé), aux produits alimentaires de marque, hautement transformés qui sont combinés avec d'autres ingrédients comme les confiseries à base de fruits et qui rentreraient dans la catégorie des CFB classiques, en passant par les fruits qui ont subi une transformation simple (découpe et épluchage, par exemple) avant de les placer dans une conserve de marque. La même prudence s'impose à l'égard de l'eau embouteillée et des spécialités fromagères. Une analyse similaire pourrait être appliquée aux produits de la pêche et aux produits forestiers. C'est ainsi que les grumes brutes font l'objet d'une simple transformation en bois d'œuvre, papier et carton (dont la valeur dépend principalement de la matière première et de leurs caractéristiques physiques), mais peuvent être également un type de produit couramment vendu à des consommateurs, par rapport à une transformation ultérieure en meuble en bois (dont la valeur provient principalement de la fabrication et des ventes) qui relèverait des règles applicables aux CFB.

20. Ainsi, la Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement (1994) a fait observer que Gènes, Barcelone, Bruges, Bruxelles et Anvers ont réglementé l'assurance dès les quinzième et

seizième siècles et qu'aujourd'hui « dans la plupart des pays, sinon dans tous, il existe des règlements spécifiques relatifs aux activités des assurances ». Voir https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/unctadsddins6_en.pdf.

²¹ Une entreprise de construction tierce engagée par le promoteur pour construire le bien résidentiel serait le « fabricant », sans relation avec le consommateur, et serait exclue du champ d'application de la définition générale.

²² Paragraphe 32 des [Contours](#).

²³ En ce qui concerne les entreprises de transport maritime, le Modèle des Nations Unies contient une « variante B » qui octroie des droits d'imposition limités à l'État de la source sur la base d'une « répartition appropriée des bénéfices nets globaux que l'entreprise tire de ses opérations de navigation maritime [plus qu'occasionnelles] ». Cette disposition est peu utilisée.

²⁴ Lorsqu'un colis est livré à un consommateur, le client de l'entreprise de livraison est toujours l'entreprise qui envoie le colis - et non pas le consommateur qui le reçoit. Les entreprises de livraison de colis ne perçoivent pratiquement aucun revenu des individus qui envoient des colis à l'étranger.

²⁵ Le Cadre inclusif n'a pas encore décidé du montant ni de la définition des seuils de chiffre d'affaires à appliquer au titre du Montant A. Des travaux supplémentaires seront nécessaires pour déterminer si la définition actuelle du chiffre d'affaires donnée par les normes comptables et figurant dans les états financiers (sur lesquels s'appuient les déclarations pays par pays) pourrait être utilisée aux fins de l'application du seuil de chiffre d'affaires mondial (et pour déterminer la base d'imposition au titre du Montant A, voir la section 6.2.3).

²⁶ CbCR (en anglais) désigne également la déclaration pays par pays dans ce document.

²⁷ Voir également le tableau 6.1, qui indique le nombre de groupes d'entreprises multinationales situés au-dessus du seuil de bénéfice résiduel après application d'un seuil de chiffre d'affaires mondial de 750 millions d'euros.

²⁸ En supposant qu'il a été convenu, pour la formule de calcul du Montant A, que 20 % des bénéfices d'une EMN pour lesquels la marge bénéficiaire est supérieure à 10 % seraient attribués au marché. Dans le cadre du Montant A, les bénéfices résiduels d'une EMN s'élèveraient à 25 millions d'euros, dont 5 millions d'euros (20 %) seraient attribués aux juridictions du marché au titre du Montant A. À un taux de l'impôt sur les sociétés de 25 %, cela équivaldrait à 1.25 million d'euros d'impôt sur les sociétés supplémentaire ou à 125 000 euros si ce montant est réparti à parts égales entre dix juridictions du marché.

²⁹ La question s'est également posée de savoir s'il est équitable, dans le cadre de l'approche décrite au paragraphe 2.3, d'inclure dans le champ d'application du Montant A une grande entreprise dont le montant de chiffre d'affaires couvert est faible, alors qu'une petite entreprise dont le chiffre d'affaires couvert est nettement plus élevé peut en être exclue en fonction des seuils mondiaux et minimaux de chiffre d'affaires couvert d'origine étrangère. Compte tenu de cette question, il sera également envisagé d'adopter un seuil établi selon le chiffre d'affaires couvert.



Extrait de :

Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint

Inclusive Framework on BEPS

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2020), « Champ d'application », dans *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint : Inclusive Framework on BEPS*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/34b29dc8-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :

<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.