

# 3 Lien

## 3.1. Présentation générale

186. Le nouveau système international d'imposition exposé dans ce *Blueprint* reconnaît qu'à l'ère du numérique, les droits d'imposition ne peuvent plus être exclusivement déterminés par le critère de présence physique. Aussi, il présente de nouvelles règles du lien pour le chiffre d'affaires couvert traité au chapitre 2.

187. Ainsi que le chapitre 2 l'explique, les critères de délimitation du champ d'application cherchent à appréhender les grandes EMN qui peuvent participer de façon active et soutenue à la vie économique d'une juridiction de marché, au-delà de la simple conclusion de ventes, en vue de générer des bénéfices, sans nécessairement avoir une présence imposable significative sur ce marché (qui est le critère retenu par les règles du lien existantes). À cet égard, les chapitres 2 et 3 doivent être lus ensemble car ils expriment une logique commune.

188. Telles qu'elles sont conçues, les règles du lien visent à protéger les intérêts des juridictions plus petites, et notamment des économies en développement, et de les faire bénéficier du nouveau droit d'imposition. Elles reconnaissent la nécessité de maintenir des coûts de conformité faibles et proportionnés.

189. Les nouvelles règles du lien régissent uniquement le droit d'une juridiction du marché à percevoir une fraction du Montant A. Elles ne modifient pas les critères du lien applicables à d'autres impôts, aux droits de douane ou à d'autres fins non fiscales. Elles seront conçues en tant que disposition autonome afin de limiter les répercussions indésirables sur d'autres règles fiscales ou non fiscales existantes.

190. Elles pourraient s'appliquer de façon différente aux activités ADS et CFB. S'agissant des ADS, le dépassement d'un seuil de chiffre d'affaires dans une juridiction du marché pourrait être le seul critère à appliquer pour établir le lien. De par leur nature, les services ADS peuvent être rendus à distance, et les entreprises qui les proposent participent généralement de façon significative et soutenue à la vie économique du marché, même sans présence physique, ce qui représente l'un des principaux défis posés par la taxation de l'économie numérique.

191. S'agissant des CFB, la capacité à participer à distance à une juridiction du marché est moins évidente. Au regard de la complexité et des coûts de conformité supplémentaires associés à la détermination de la source du revenu provenant des activités CFB (distribution par un tiers, par exemple) et du fait largement admis que les marges bénéficiaires sont généralement plus faibles pour les activités CFB que pour les services ADS, il pourrait être justifié de fixer un critère de lien plus élevé pour les CFB. Bien que de nombreux membres du Cadre inclusif soucieux de simplicité préféreraient un seuil de lien basé exclusivement sur le chiffre d'affaires, d'autres membres estiment qu'un critère de lien plus élevé pour les CFB est essentiel. Cela pourrait passer par la fixation d'un seuil plus élevé et la recherche de facteurs supplémentaires qui traduiraient une participation active et soutenue dans une juridiction, au-delà de simples ventes.

192. Aussi, ce *Blueprint* suit une approche fondée sur les éléments suivants : Un lien est établi :

- pour les ADS :
  - lorsque le chiffre d'affaires est supérieur à [X millions EUR] par an ;
- pour les CFB :
  - lorsque le chiffre d'affaires est supérieur à [X millions EUR] par an et ;
    - il existe un facteur supplémentaire indiquant une participation significative et soutenue dans l'économie du marché. Ce facteur supplémentaire pourrait être une succursale, ou une « installation fixe d'affaires » (comme un établissement stable répondant à la définition des Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies), pourvu que l'entité ou l'ES exerce des activités qui sont liées aux ventes couvertes. On réfléchira aussi à la possibilité de considérer qu'un chiffre d'affaires supérieur à XX millions EUR constitue un facteur supplémentaire (l'EMN serait alors réputée avoir une participation active qui ne se limite pas à la simple activité de vente). D'autres facteurs supplémentaires peuvent aussi être envisagés (qui seraient décorrelés de la présence physique).

193. En fonction du niveau auquel les seuils seront fixés, on pourra envisager d'utiliser un critère de lien plus bas pour les petites économies en développement dont le PIB est inférieur à un certain niveau, tout en réfléchissant à des simplifications propres à faciliter la conformité.

## 3.2. Caractéristiques et fonctionnement des règles du lien

194. Pour les EMN couvertes, les nouvelles règles du lien seraient fondées sur des indicateurs d'une participation significative et soutenue à l'économie de juridictions du marché. En d'autres termes, faute d'une telle participation, aucune partie des bénéfices d'un groupe ne serait réattribuée à une juridiction donnée au titre du Montant A. Les nouvelles règles du lien s'appliqueraient de façon autonome, de manière à limiter les répercussions indésirables éventuelles sur d'autres règles fiscales ou non fiscales existantes. Elles ne devront pas non plus servir à établir un nouveau lien pour d'autres impôts, taxes, droits de douane ou à d'autres fins non fiscales. Par exemple, les nouvelles règles seront sans effet sur le fonctionnement des règles actuelles relatives aux établissements stables, qui continueront de s'appliquer comme aujourd'hui. La conception détaillée de cette disposition autonome, indépendante des conventions fiscales *existantes*, interviendra à un stade ultérieur, lorsque les éléments fondamentaux relatifs au champ d'application et au lien auront été clairement définis<sup>1</sup>.

### 3.2.1. Caractéristiques générales : seuils de chiffre d'affaires dans une juridiction du marché et critères de durée

195. Les **seuils de chiffre d'affaires dans une juridiction du marché** s'appliqueront au chiffre d'affaires couvert réalisé par un groupe (ou un segment d'un groupe, le cas échéant) dans cette juridiction. Le chiffre d'affaires dans une juridiction du marché sera déterminé et calculé conformément aux règles de la source du chiffre d'affaires (voir le chapitre 4), et pourrait s'appliquer de façon distincte aux activités ADS et CFB<sup>2</sup>. Les règles du lien tiendront compte de la pratique de segmentation plus large éventuelle : le lien sera évalué au niveau d'un segment lorsqu'un groupe segmente ses activités pour calculer sa base d'imposition au titre du montant A (voir le chapitre 4.4).

196. Des travaux supplémentaires devront être entrepris afin de décider d'appliquer ou non un **critère de durée**. Un tel critère éviterait de prendre en considération des transactions isolées ou ponctuelles qui ne sont pas forcément révélatrices d'une participation soutenue à un marché. Pour concevoir le critère de durée, on pourrait exiger que le seuil de chiffre d'affaires dans une juridiction du marché soit dépassé pendant une période de plusieurs années avant que le lien soit déclenché. Toutefois, la détermination du

lien année par année est un processus simple qui cadrerait mieux avec d'autres périodes d'évaluation en lien avec le Montant A.

197. Les Contours de l'architecture précisent en outre que le seuil de chiffre d'affaires serait proportionné à la taille du marché, éventuellement mesurée en fonction du PIB. Néanmoins, cette exigence pourrait être source de complexité supplémentaire ; aussi, les règles du lien pourraient retenir un simple montant monétaire de chiffre d'affaires généré sur le marché - un pour les services ADS, et un autre pour les activités CFB. Il est aussi envisagé d'appliquer des seuils plus élevés pour les grands marchés et des seuils plus bas pour les petites économies en développement<sup>3</sup>.

198. Plusieurs aspects devront être pris en compte pour déterminer le niveau auquel fixer les seuils. L'analyse des données réalisée aux fins de l'évaluation d'impact, bien qu'associée à un haut degré d'incertitude, montre que le seuil de chiffre d'affaires généré dans une juridiction du marché a une incidence importante sur l'attribution du Montant A à des juridictions plus petites, et en particulier aux économies en développement (à la différence du seuil de chiffre d'affaires de portée globale)<sup>4</sup>. En ce qui concerne les juridictions les plus petites (dont le PIB est inférieur à 5 milliards USD, par exemple), l'analyse donne à penser qu'aucun lien ne sera établi pour bon nombre de groupes d'EMN dans ces juridictions si l'on applique un seuil unique fixé à 5 millions EUR ou plus. Sur cette base et compte tenu des éléments examinés ci-dessous, une possibilité serait d'établir deux seuils de chiffre d'affaires distincts : un pour les services ADS et l'autre pour les activités CFB, en soulignant que les montants de ces seuils devraient être fixés à un niveau inférieur à 5 millions EUR. Comme indiqué au paragraphe 197, il est envisagé d'appliquer des seuils plus élevés pour les grands marchés et des seuils plus bas pour les petites économies en développement.

199. La fixation de montants de seuils différenciés pour les secteurs ADS et CFB peut se justifier par les raisons suivantes. En premier lieu, la capacité des entreprises CFB à participer à distance aux juridictions du marché paraît moins importante que pour les entreprises ADS. En second lieu, au regard de la complexité et des coûts de conformité supplémentaires associés à la détermination de la source du chiffre d'affaires provenant des activités CFB (distribution par un tiers, par exemple) comparativement aux services ADS, il semble opportun d'appliquer un seuil plus élevé pour les activités CFB. Enfin, les marges bénéficiaires étant généralement plus faibles pour les activités CFB que pour les services ADS, le montant du seuil devrait être plus élevé pour les premières afin de parvenir au même équilibre entre les gains fiscaux pour les juridictions du marché et les coûts de conformité et administratifs globaux. Toutefois, certaines juridictions sont favorables à un alignement des seuils.

200. Des travaux supplémentaires seront consacrés à l'administration et à la coordination des seuils utilisés pour le montant A afin qu'ils demeurent appropriés dans la durée.

201. S'agissant des ADS, le dépassement d'un seuil de chiffre d'affaires dans une juridiction du marché serait le seul critère à appliquer pour établir le lien.

### **3.2.2. Indicateur supplémentaire du lien pour les CFB**

202. Pour les CFB, des ventes légèrement supérieures au seuil de chiffre d'affaires ne traduisent pas forcément une participation active et soutenue à ce marché, au-delà de la simple conclusion des ventes, envisagée comme critère justifiant le nouveau droit d'imposition. Pour attester de ce degré de participation, la présence d'indicateurs supplémentaires peut être nécessaire.

203. De nombreux membres du Cadre inclusif en quête de simplicité seraient prêts à accepter un seuil de lien basé uniquement sur le chiffre d'affaires, d'autant plus que les critères de délimitation du champ d'application cherchent déjà à appréhender les EMN qui participent de façon significative et soutenue à la vie économique de juridictions du marché. Néanmoins, d'autres membres estiment que des indicateurs supplémentaires sont essentiels pour appliquer une règle du lien aux CFB. Afin de rapprocher les points de vue de ces deux groupes, ce *Blueprint* suggère que l'existence d'un lien pourrait devoir être démontrée

par des facteurs supplémentaires. Une option envisagée serait de partir du principe que le groupe d'EMN participe activement à un marché dès lors que les ventes qu'il y réalise dépassent un certain niveau. Dans ce cas, des facteurs supplémentaires seraient présumés exister. Comme expliqué ci-après, tout groupe réalisant des ventes supérieures à un certain niveau voudra en tout état de cause établir une présence locale. L'application de facteurs supplémentaires pour les petites économies en développement devra probablement être examinée en lien avec le niveau des seuils.

204. Plusieurs facteurs supplémentaires possibles ont été étudiés, et notamment : le fait d'avoir une présence physique sous la forme d'un établissement stable (ES) ou d'une entité du groupe ; une présence physique sans ES ; et l'exercice d'activités publicitaires et promotionnelles importantes, ciblées et soutenues à l'appui des ventes couvertes dans la juridiction du marché.

### *Test de la « présence physique »*

205. Si l'on veut privilégier la simplicité, le seul indicateur à retenir serait celui-là. Un test de présence physique sous la forme d'une succursale ou d'un ES semble être la solution la plus simple pour démontrer un lien (au-delà des ventes), d'autant que l'ES ou l'entité résidente concernée sera probablement déjà soumise à des obligations à la fois de dépôt et de déclaration dans cette juridiction. En d'autres termes, le lien applicable à une entité (son lieu de résidence ou le fait de posséder un ES local) vaudra pour l'ensemble du groupe.

206. Pour qu'il y ait « présence physique active et soutenue », le test pourrait exiger que les activités soient exercées en lien avec le chiffre d'affaires couvert. Ces activités pourraient inclure non seulement les activités de distribution, mais également celles qui appuient directement les ventes sur le marché, comme le fait de faciliter la facturation et le paiement dans la monnaie du pays ; la collecte d'impôts indirects et de droits ; le transport ; le maintien d'un stock local ; les livraisons internationales ; l'assistance après-vente ; la réparation et la maintenance ; la publicité, la promotion et l'adaptation de produits ou de services au marché local. Les activités qui n'ont pas un lien suffisant avec les ventes, et qui par conséquent ne correspondraient pas à la présence physique soutenue envisagée dans le test, pourraient inclure, à titre d'exemple, les fonctions de recherche et de développement. Toutefois, des travaux techniques supplémentaires seront entrepris pour définir la nature d'un tel lien.

207. Plus spécifiquement, le critère de l'existence d'un ES du groupe serait rempli si une entité du groupe a un ES sur le marché local (répondant à la définition autonome donnée ci-dessous). Il serait également rempli si une entité du groupe est résidente dans la juridiction. Dans les deux cas, les activités locales doivent contribuer au chiffre d'affaires de référence. Une entité constituée en vue de faciliter l'expansion future du groupe ne déclencherait pas le critère du lien si, par exemple, elle ne possède ni locaux ni personnel dans la juridiction.

208. La question est alors de savoir comment déterminer si un ES d'un groupe existe. Cette question se pose parce que plusieurs conventions contenant des définitions différentes d'un ES peuvent entrer en jeu (ou parce qu'il peut n'exister aucune convention).

209. Une possibilité consiste à partir de la définition d'un ES figurant dans n'importe quelle convention conclue entre l'État de résidence d'une entité du groupe et la juridiction de marché qui a déclenché l'existence d'un ES en pratique, à condition que l'ES contribue au chiffre d'affaires couvert. Néanmoins, cette option pourrait entraîner des problèmes d'équité et des risques de distorsions :

- Lorsqu'il n'existe aucune convention fiscale applicable et qu'il faut s'en remettre au droit interne d'une juridiction du marché, une EMN pourrait avoir une présence imposable pour la simple raison qu'elle vend des services, voire même des biens, sur ce marché.
- Utiliser les définitions différentes d'un ES figurant dans les conventions fiscales existantes peut être source d'inéquité dès lors qu'une juridiction du marché (dont les conventions fiscales prévoient un seuil standard relatif à l'ES) ne percevrait aucun impôt au titre du Montant A d'une EMN donnée,

tandis qu'une autre juridiction - ayant un seuil d'ES plus bas - percevrait des impôts au titre du Montant A de cette même EMN (pour les mêmes activités). Le même problème d'équité survient si la définition se fonde sur le droit interne.

- Si le Montant A est conditionné au fait pour une EMN d'avoir un ES en vertu de conventions existantes ou du droit interne, les administrations fiscales peuvent être incitées à conclure à l'existence d'un ES, ce qui augmente les risques de différends entre juridictions, avec des répercussions qui peuvent aller au-delà de la portée du Montant A (augmentation du risque de retombées négatives).

210. Pour répondre à ces préoccupations, l'approche privilégiée consiste à utiliser une définition autonome unique d'un ES de groupe, au lieu de s'appuyer sur la définition d'un ES figurant dans une convention ou dans le droit interne. Cette disposition autonome sera sans effet sur l'application des règles relatives aux ES contenues dans les conventions fiscales ou le droit interne existants, qui continueront de s'appliquer comme aujourd'hui à des fins fiscales, hormis pour la répartition du Montant A. Il existe des options « clés en main » (dans les Modèles de l'OCDE et des Nations Unies, par exemple). Néanmoins, il semble préférable d'utiliser celle conçue spécifiquement aux fins du Montant A, en partant des deux Modèles<sup>5</sup>.

211. Aussi, l'objectif est d'élaborer un test de l'existence d'un ES de groupe en se fondant sur le principe élémentaire qui sous-tend l'existence d'un ES partagé entre les Modèles des Nations Unies et de l'OCDE : une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle tout ou partie des activités CFB couvertes du groupe d'EMN sont exercées, et de l'appliquer au groupe d'EMN. Des travaux supplémentaires seront consacrés à d'autres aspects de la définition existante d'un ES, comme l'article 5(4) portant sur les activités préparatoires et auxiliaires, et l'article 5(5) concernant les « agents dépendants ». Cette définition d'un ES de groupe vise uniquement à établir un nouveau lien pour le Montant A.

#### *Une disposition relative à une « participation présumée »*

212. Comme indiqué précédemment, au-delà d'un certain niveau de chiffre d'affaires, il est de moins en moins probable qu'un groupe vende sur un marché sans y exercer des activités de soutien. Tout groupe réalisant des ventes supérieures à un certain niveau voudra en tout état de cause établir une présence locale, sous la forme d'une succursale ou d'un ES. En fonction du secteur d'activité, cela peut se produire lorsque le chiffre d'affaires annuel dépasse un certain niveau. Mais même avant ce seuil, il est probable que la participation du groupe à l'économie du marché ait pour but d'accroître ses ventes. Aussi, une approche pourrait consister à partir du principe qu'une fois que les ventes CFB d'un groupe sur un marché atteignent un certain seuil, il n'est plus nécessaire de rechercher l'existence de facteurs supplémentaires (le groupe pourrait être considéré comme ayant un lien). Cette disposition relative à une participation présumée permettrait d'éviter les difficultés et incertitudes générées par des facteurs supplémentaires plus factuels et plus détaillés, mais une réflexion plus poussée sur le sujet est de mise.

#### *Règles du lien pour les petites économies en développement*

213. En fonction du niveau auquel les seuils de chiffre d'affaires sont fixés, on pourra aussi envisager d'utiliser un critère de lien plus strict pour les petites économies en développement. Au regard de la taille de leur économie dans le contexte de la détermination d'une participation significative et soutenue au marché, et des difficultés qu'entraîneraient l'application et la vérification des facteurs supplémentaires pour des administrations fiscales aux moyens souvent très limités, des arguments tant théoriques que pratiques militent en faveur d'une réflexion plus poussée sur le sujet. Il faudra peut-être aussi intégrer dans le champ de cette réflexion des mesures de simplification et d'allègement des coûts administratifs, y compris pour d'autres juridictions.

### *Autres travaux techniques*

214. Quelques membres du Cadre inclusif sont favorables à l'ajout d'un critère fondé sur une présence durable de salariés dans une juridiction du marché (183 jours par an, par exemple) en tant qu'option pour établir l'existence d'un lien si les critères de présence physique ne sont pas remplis, pour les petites juridictions par exemple. Toutefois, de nombreux membres doutent de la pertinence et de la possibilité d'application pratique d'un tel critère.

215. Un critère fondé sur les dépenses publicitaires et promotionnelles est également une option envisagée. Ce serait une autre façon d'établir l'existence d'un lien si les critères de présence physique ne sont pas remplis<sup>6</sup>. On pourrait considérer que ce critère est satisfait si, par exemple, les dépenses publicitaires et promotionnelles dans une juridiction dépassent un certain pourcentage du seuil de chiffre d'affaires dans cette juridiction, en apportant le cas échéant certaines simplifications : par exemple, en s'intéressant uniquement aux dépenses spécifiques à ce marché (sans tenir compte des dépenses régionales ou mondiales), mais en intégrant celles engagées en dehors du marché mais qui ciblent directement ce marché. Le critère des dépenses publicitaires et promotionnelles pourrait aussi être applicable aux modèles d'affaires fondés sur les franchises et concessions de licences. Néanmoins, il ne correspondrait pas nécessairement à une mesure exacte d'une participation active et soutenue à une juridiction du marché, car les dépenses pourraient par exemple fluctuer sur la durée de vie d'une marque. Il faudrait peut-être en moduler l'application selon que les entreprises visées sont établies de longue date ou au contraire nouvelles, car implanter une nouvelle marque sur un marché nécessite d'accroître l'intensité des dépenses publicitaires et promotionnelles. Aussi, des travaux supplémentaires devront être consacrés aux aspects techniques de ce critère, en gardant toutefois à l'esprit les difficultés administratives et autres.

### **3.3. Prochaines étapes**

216. À l'avenir, des décisions devront être prises sur le montant des seuils, l'utilisation de facteurs supplémentaires et lesquels, et l'opportunité d'adapter les règles aux besoins des petites économies en développement, et selon quelles modalités.

217. En outre, des travaux techniques supplémentaires seront entrepris concernant les points suivants :

- Définition d'une condition de durée éventuelle (période durant laquelle une EMN devra remplir les critères susmentionnés : est-ce que le fait d'atteindre le seuil de lien pendant une année sera suffisant, ou le critère devra-t-il être rempli pendant une période plus longue) ;
- Termes précis d'une définition autonome de la « présence physique » fondée sur les similitudes entre les Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies ;
- Question du lien entre les facteurs supplémentaires et les ventes couvertes ;
- Élaboration de facteurs supplémentaires possibles, en portant une attention particulière aux modèles d'affaires basés sur les franchises et concessions de licences ; et
- Cohérence des définitions techniques et des règles applicables à tous les seuils relatifs au Montant A (monnaie, questions temporelles, etc.).

## Notes

<sup>1</sup> Voir le chapitre 10 consacré à la mise en œuvre.

<sup>2</sup> Cette approche distincte vise à éviter les distorsions qu'une approche agrégée introduirait dans le traitement de chiffres d'affaires de différentes origines. L'utilisation de seuils de chiffre d'affaires généré par un marché dépend moins que les autres critères de la détermination des faits, laquelle est souvent complexe, si bien qu'elle limiterait les coûts administratifs et de conformité tout en procurant de la sécurité juridique en matière fiscale.

<sup>3</sup> Voir le paragraphe ci-dessous 213.

<sup>4</sup> Faute de données complètes au niveau des entités sur les ventes des EMN dans chaque juridiction qui permettraient de déterminer un seuil de chiffre d'affaires déclenchant le lien, une démarche de modélisation probabiliste a été développée pour évaluer les implications d'un éventail indicatif de seuils potentiels de chiffre d'affaires déclenchant le lien. Pour étudier les conséquences sur un éventail de juridictions en fonction de la taille du PIB, plusieurs seuils (1, 3, 5 et 7 millions EUR) ont été retenus pour les secteurs ADS et CFB considérés globalement. Comme ce raisonnement dépend inévitablement des hypothèses de départ, ses résultats doivent être considérés comme un ordre de grandeur plutôt que comme une estimation précise. Le document CTPA/CFA/WP2/NOE2(2020)5 contient l'évaluation d'impact de différents seuils déclenchant le lien.

<sup>5</sup> Il existe certes des différences entre eux, mais elles ne sont probablement pas significatives aux fins du calcul du Montant A. Par exemple, l'existence d'une disposition relative aux ES dans le secteur de l'assurance dans le Modèle des Nations Unies ne semblerait pas pertinente si les services d'assurance sont exclus du champ d'application du Montant A, pas plus que la présence d'activités de « livraison » dans la liste des exemptions du Modèle de l'OCDE ne fait de différence après les modifications apportées par l'Action 7 du BEPS.

<sup>6</sup> Une possibilité qui a la faveur de certaines juridictions serait d'exiger à la fois le test de présence physique et le test des dépenses publicitaires et promotionnelles pour attester d'une participation significative et soutenue à l'économie du marché, au-delà de la simple conclusion de ventes.



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), « Lien », dans *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint : Inclusive Framework on BEPS*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/65901e6a-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>.