

Annexe C. Exemples

Encadré C.1. Extension du régime de report en avant aux manques à gagner

Le Groupe X est un groupe d'EMN qui fournit des services de streaming en utilisant un modèle économique qui génère des bénéfices réguliers. Il n'exerce pas d'autre type d'activité. Les Années 1, 2 et 3, selon les règles de calcul du Montant A, le groupe (aucune segmentation n'est requise) a généré les résultats suivants.

<i>En millions EUR</i>	CA total	Bénéfice avant impôt	Rentabilité	Manques à gagner
Année 1	100	10	10 %	0
Année 2	100	10	10 %	0
Année 3	100	10	10 %	0
Total	300	30	10 %	0

En partant du principe que le seuil de rentabilité pour le Montant A correspond à un rendement de 10 % sur le chiffre d'affaires, le Groupe X ne dégage pas de bénéfice supérieur à ce seuil les trois années examinées, et aucune fraction du bénéfice aux fins du Montant A généré au cours de ces années ne serait réattribuée aux juridictions du marché.

Prenons maintenant le cas d'un concurrent, le Groupe Y, qui offre des services analogues mais dont le modèle économique génère des bénéfices irréguliers. Les Années 1, 2 et 3, selon les règles de calcul du Montant A, le groupe (considéré comme un segment) a généré les résultats suivants.

<i>En millions EUR</i>	CA total	Bénéfice avant impôt	Rentabilité	Manques à gagner
Année 1	100	5	5 %	5
Année 2	100	5	5 %	5
Année 3	100	20	20 %	0
Total	300	30	10 %	10

Nonobstant le fait que ce concurrent a généré le même niveau de bénéfices au cours de la période de trois ans examinée, sans régime de report en avant intégrant les manques à gagner, une fraction des bénéfices du Groupe Y supérieure au seuil de rentabilité l'Année 3 serait, aux fins du Montant A, réattribuée aux juridictions du marché, soit 10 millions EUR.

À l'inverse, avec un régime de report en avant intégrant les manques à gagner, les manques à gagner générés l'Année 1 (5 millions EUR) et l'Année 2 (5 millions EUR) seraient préservés et imputés au bénéfice supérieur au seuil de rentabilité l'Année 3 (10 millions EUR). Aussi, aux fins du Montant A, aucune fraction des bénéfices du Groupe Y ne serait réattribuée aux juridictions du marché l'Année 3.

Encadré C.2. Le régime de protection pour les bénéfices des fonctions de commercialisation et de distribution dans un modèle économique décentralisé

Le Groupe X est un groupe d'EMN entrant dans le périmètre du Montant A. Selon la proposition relative à un régime de protection pour les bénéfices des fonctions de commercialisation et de distribution, l'hypothèse est que le bénéfice au titre du Montant A attribué aux juridictions du marché où le groupe n'a pas de présence physique est une marge sur les ventes de 1.5 % (Montant A uniquement) et celui attribué aux juridictions du marché où le groupe a une présence physique est une marge sur les ventes de 3.5 % (Montant A plus rendement fixe de 2 % au titre des activités de commercialisation et de distribution de référence).

Propriétaire de la PI (juridiction 1)

Le Groupe X a un modèle économique décentralisé, dans lequel un propriétaire de PI (résident de la Juridiction A) développe et possède les actifs incorporels de commercialisation du groupe et les concède sous licence à des distributeurs de plein exercice dans les juridictions du marché, en contrepartie d'une redevance.

Distributeurs de plein exercice (Juridictions 2, 3, 4 et 5)

Les distributeurs de plein exercice (résidents respectivement des Juridictions 2, 3, 4 et 5) associent ces actifs incorporels sous licence à leurs propres actifs incorporels de commercialisation et autres, dans des produits qui sont ensuite vendus à des tierces parties. Les distributeurs réalisent les bénéfices résiduels (ou les pertes) sur leurs marchés respectifs. Les états financiers du groupe et des entités du Groupe X sont résumés ci-dessous.

En millions EUR	Propriétaire de la PI	Distributeur 2	Distributeur 3	Distributeur 4	Distributeur 5	Total
	Juridiction 1	Juridiction 2	Juridiction 3	Juridiction 4	Juridiction 5	Chiffre d'affaires
C.A. consolidé	1 500	1 000	800	1 200	4 000	
Chiffre d'affaires réalisé avec des tierces parties	0	1 000	800	1 200	4 000	7 000
Chiffre d'affaires intragroupe	1 500	0	0	0	0	
Bénéfice avant impôt	450	46	256	-12	712	1 222
Marge bénéficiaire (%)	30.0 %	4.6 %	3.2 %	-1.0 %	17.8 %	17.5 %

Application du régime de protection

Le Groupe X calculerait le rendement du régime de protection dû à chacune de ces juridictions du marché au titre du Montant A et les bénéfices attribués aux juridictions du marché en vertu des règles existantes de répartition des bénéfices (voir le tableau ci-dessous). Étant donné que le Groupe X a une présence physique dans chacune des juridictions du marché où il opère, le rendement du régime de protection serait de 3.5 %.

Enfin, le Groupe déterminerait dans quels marchés il est éligible au régime de protection et dans quel marché il serait tenu d'attribuer le Montant A :

- Dans les juridictions 2 et 5, le Groupe X attribue déjà un rendement supérieur à 3.5 %. Aussi, il serait éligible au régime de protection et ne paierait pas le Montant A dans ces juridictions.
- Dans la juridiction 4, le Groupe X subit une perte. Aussi, il n'atteindrait pas le rendement fixé du régime de protection et serait donc inéligible au régime de protection.

- Dans la juridiction 3, le Groupe X atteindrait le rendement fixé du régime de protection mais pas le plafond. Aussi, il devrait uniquement attribuer un bénéfice équivalent à un rendement supplémentaire de 0.3 % (différence entre les bénéfices déjà attribués à la juridiction en application des règles existantes de répartition des bénéfices et le plafond du rendement du régime de protection) à la juridiction 3 en vertu du Montant A.

Selon le mécanisme proposé d'élimination de la double imposition, le propriétaire de la PI serait probablement l'entité payeuse, et donc la juridiction 1 serait tenue d'alléger la double imposition (par la méthode d'exemption ou d'imputation) sur le bénéfice désigné par le Montant A attribué aux juridictions 4 et 3.

Encadré C.3. L'effet de compensation dans un modèle économique centralisé

Le Groupe A est un groupe d'EMN entrant dans le périmètre du Montant A. Le groupe génère 20 750 millions EUR de chiffre d'affaires avec des parties liées et a dégagé un bénéfice avant impôt de 5 323 millions EUR, soit une marge bénéficiaire de 26 %. Les états financiers du groupe et de ses entités sont résumés dans le tableau ci-dessous.

Entité principale (Juridiction 1)

Le Groupe A a un modèle économique centralisé dans lequel une Entité principale (résidente de la Juridiction A) possède les actifs incorporels de commercialisation et manufacturiers et réalise l'intégralité du bénéfice résiduel du groupe. La Juridiction 1 représente un grand marché pour le Groupe A, qui génère 10 000 millions EUR de chiffre d'affaires avec des tierces parties qui comptabilisés par l'Entité principale.

Autres juridictions du marché (Juridictions 2, 3, 4 et 5)

Les autres entités du groupe (résidentes respectivement des Juridictions 2, 3, 4 et 5) exercent des fonctions de commercialisation et de distribution de référence. Selon les règles de répartition des bénéfices fondés sur le principe de pleine concurrence, ces distributeurs sont rémunérés à hauteur d'une marge sur les ventes de 3 %.

En millions EUR	Entité principale	Distributeur 2	Distributeur 3	Distributeur 4	Distributeur 5	Total
	Juridiction 1	Juridiction 2	Juridiction 3	Juridiction 4	Juridiction 5	Chiffre d'affaires
C.A. consolidé	15 000	2 000	4 000	3 500	1 250	20 750
Chiffre d'affaires réalisé avec des tierces parties	10 000	2 000	4 000	3 500	1 250	
Chiffre d'affaires intragroupe	5 000	0	0	0	0	
Bénéfice avant impôt	5 000	60	120	105	38	5 323
Marge bénéficiaire (%)	33 %	3 %	3 %	3 %	3 %	26 %

Selon la solution prévue par le Pilier 1, les Juridictions 1, 2, 3, 4 et 5 se verraient toutes attribuer (en qualité de juridictions de marché éligibles pour lesquelles un lien est établi) le Montant A. Les Juridictions 2, 3, 4 et 5 continueraient également de recevoir une fraction du bénéfice en vertu des règles existantes de répartition des bénéfices fondées sur le principe de pleine concurrence. Le tableau ci-dessous illustre les résultats de ces répartitions.

Avant d'éliminer la double imposition, on pourrait considérer que la totalité du bénéfice au titre du Montant A attribué à la Juridiction 1 donne lieu à un double comptage parce que cette juridiction du marché a déjà exercé ses droits d'imposition sur un montant résiduel important en vertu des règles existantes de répartition des bénéfices fondées sur le principe de pleine concurrence, soit un bénéfice de 5 000 millions EUR, représentant une marge bénéficiaire sur le chiffre d'affaires total de 33 %, supérieure au rendement moyen sur les ventes du groupe d'EMN (26 %).

En millions EUR	Juridiction 1	Juridiction 2	Juridiction 3	Juridiction 4	Juridiction 5	Total
Montant A	313	63	125	110	39	650
Répartition fondée sur le principe de pleine concurrence	5 000	60	120	105	38	5 323
Total du bénéfice imposable*	5 313	123	245	215	77	5 972
Double comptage potentiel	313	0	0	0	0	313

* Le total du bénéfice imposable excède les bénéfices imposables du Groupe A, car la double imposition générée par le Montant A n'a pas encore été éliminée.

Selon le mécanisme proposé d'élimination de la double imposition, l'Entité principale serait l'entité payeuse⁵, et donc la Juridiction 1 serait tenue d'alléger la double imposition (par la méthode d'exemption ou d'imputation) sur les 650 millions EUR de bénéfices réattribués en vertu du Montant A.

Dans cet exemple, le mécanisme d'élimination de la double imposition compensera intégralement le potentiel de double comptage dans la Juridiction 1 (313 millions EUR), en réduisant le montant des bénéfices soumis au paiement d'un impôt dans la Juridiction 1.

En millions EUR	Juridiction 1	Juridiction 2	Juridiction 3	Juridiction 4	Juridiction 5
Montant A	313	63	125	110	39
Répartition fondée sur le principe de pleine concurrence	5 000	60	120	105	38
Total du bénéfice imposable*	5 313	123	245	215	77
Double comptage potentiel	313	0	0	0	0
Compensation des bénéfices en vertu du mécanisme d'élimination de la double imposition	(650)	0	0	0	0
Total des bénéfices imposables (après élimination de la double imposition)	4 664	123	245	215	77

* Le total du bénéfice imposable excède les bénéfices imposables du Groupe A, car la double imposition générée par le Montant A n'a pas encore été éliminée.

Encadré C.4. L'effet de compensation dans un modèle économique décentralisé

Le Groupe B est un groupe d'EMN entrant dans le périmètre du Montant A. Le groupe génère 12 000 millions EUR de chiffre d'affaires avec des parties liées et a dégagé un bénéfice avant impôt de

2 450 millions EUR, soit une marge bénéficiaire de 20 %. Les états financiers du groupe et de ses entités sont résumés dans le tableau ci-dessous.

Propriétaire de la PI (juridiction 1)

Le Groupe B a un modèle économique décentralisé, dans lequel un Propriétaire de la PI (résident de la Juridiction 1) possède une fraction importante des actifs incorporels du groupe. Selon les politiques du groupe en matière de prix de transfert, le Propriétaire de la PI perçoit une redevance basée sur le chiffre d'affaires versée par les entités de distribution en contrepartie du droit d'utiliser ses actifs incorporels. Les produits du Groupe B ne sont pas vendus dans la Juridiction 1.

Distributeurs (Juridictions 2, 3, 4 et 5)

Chaque entité de distribution (résidente des Juridictions 2, 3, 4 et 5) possède les actifs incorporels de commercialisation pertinents pour sa juridiction. Selon les politiques du groupe en matière de prix de transfert, ces entités de distribution réalisent un bénéfice résiduel ou une perte après avoir versé au Propriétaire de la PI une redevance en contrepartie du droit d'utiliser ses actifs incorporels.

Au cours de l'année analysée, une récession dans la Juridiction 2 a pour effet que le Distributeur 2 réalise un bénéfice avant impôt de seulement 200 millions EUR et une marge bénéficiaire de 5 %. Les Distributeurs 3, 4 et 5 dégagent des bénéfices et des marges bénéficiaires plus élevés, comme l'indique le tableau ci-dessous. Les marges réalisées par le Distributeur 3 dépassent celles réalisées par les Distributeurs 4 et 5. Plusieurs raisons peuvent l'expliquer, comme l'efficacité de ses activités locales ou la situation économique sous-jacente des différents marchés.

	Propriétaire de la PI	Distributeur 2	Distributeur 3	Distributeur 4	Distributeur 5	Total
	Juridiction 1	Juridiction 2	Juridiction 3	Juridiction 4	Juridiction 5	Chiffre d'affaires
C.A. consolidé	2 000	4 000	2 000	3 000	3 000	12 000
Chiffre d'affaires réalisé avec des tiers parties	0	4 000	2 000	3 000	3 000	
Chiffre d'affaires intragroupe	2 000	0	0	0	0	
Bénéfice avant impôt	750	200	650	400	450	2 450
Marge bénéficiaire (%)	38 %	5 %	33 %	13 %	15 %	20 %

Selon le nouveau droit d'imposition résultant du Pilier 1, les Juridictions 2, 3, 4 et 5 recevraient toutes (en qualité de juridictions de marché éligibles pour lesquelles un lien est établi) le Montant A, ainsi qu'une fraction du bénéfice attribué en vertu des règles existantes de répartition des bénéfices fondées sur le principe de pleine concurrence, en raison de l'exercice d'activités de commercialisation et de distribution. La Juridiction 1 recevrait des bénéfices en vertu des règles existantes du fait des activités exercées par le Propriétaire de la PI. L'effet de ces attributions est illustré dans le tableau ci-dessous.

Avant l'élimination de la double imposition, on pourrait considérer que les bénéfices au titre du Montant A attribués à la Juridiction 3 donnent lieu à un double comptage. Il est plus difficile de déterminer si et dans quelle mesure l'attribution du Montant A aux Juridictions 2, 3, 4 ou 5 entraîne un double comptage. Il se peut que ces juridictions aient des droits d'imposition sur une fraction du bénéfice résiduel généré par les actifs incorporels de commercialisation du Groupe B en vertu des règles existantes de répartition des bénéfices, mais mesurer le double comptage qui pourrait en résulter est plus difficile en raison de la rentabilité plus faible des entités situées dans ces juridictions.

En millions EUR	Juridiction 1	Juridiction 2	Juridiction 3	Juridiction 4	Juridiction 5	Total
-----------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	-------

Montant A	0	83	42	63	63	250
Répartitions fondées sur le principe de pleine concurrence	750	200	650	400	450	2 450
Total du bénéfice imposable*	750	283	692	463	513	2 700
Double comptage potentiel	0	?	42	?	?	n.d.

* Le total du bénéfice imposable excède les bénéfices imposables du Groupe B, car la double imposition générée par le Montant A n'a pas encore été éliminée.

Supposons qu'en vertu du mécanisme actuel d'élimination de la double imposition, seuls le Propriétaire de la PI et le Distributeur 3 soient les entités payeuses potentielles au titre du critère d'activité (étape 1) et du critère de rentabilité (étape 2)⁶. Supposons également que sous l'effet du test du lien avec un marché (étape 3), le Propriétaire de la PI soit l'entité payeuse pour les Juridictions 2, 4 et 5, et que le Distributeur 3 soit l'entité payeuse principale pour la Juridiction 3, du fait qu'il entretient le lien le plus étroit avec ce marché.

Dans cet exemple, le mécanisme d'élimination de la double imposition ne compenserait pas entièrement le potentiel de double comptage dans les différentes juridictions où le Groupe a une entité de distribution. En effet, le mécanisme d'élimination de la double imposition n'imposerait pas aux Juridictions 2, 4 et 5 d'accorder un allègement pour tout ou partie des bénéfices réattribués au titre du Montant A. Cependant, les bénéfices supplémentaires attribués à la Juridiction 3 au titre du Montant A (qui pourraient entraîner un double comptage) seraient entièrement éliminés du fait que le Distributeur 3 est identifié en tant qu'entité payeuse principale pour cette juridiction. Il convient d'observer que ce résultat se produirait uniquement si le test du lien avec le marché (étape 3) aboutit à ce que le Distributeur 3 supporte l'intégralité de la charge fiscale résultant du Montant A dans la Juridiction 3.

En millions EUR	Juridiction 1	Juridiction 2	Juridiction 3	Juridiction 4	Juridiction 5
Montant A	0	83	42	63	63
Répartitions fondées sur le principe de pleine concurrence	750	200	650	400	450
Total du bénéfice imposable	750	283	692	463	513
Double comptage potentiel	0	?	42	?	?
Compensation des bénéfices en vertu du mécanisme d'élimination de la double imposition	(209)	n.d.	(42)	n.d.	n.d.
Total des bénéfices imposables (après élimination de la double imposition)	541	283	650	463	513

Notes

¹ Dans la pratique, certaines variations pourraient se produire dans la mise en œuvre et l'administration de chaque approche. À titre d'exemple, l'utilisation de marges bénéficiaires plutôt que de montants de bénéfices pourrait limiter l'ampleur et l'importance de certaines problématiques de change (détermination de la date et du taux de change appropriés), dans la mesure où le chiffre d'affaires de source locale est comptabilisé dans la devise de la juridiction du marché (autrement dit, la multiplication du chiffre d'affaires de source locale par une marge bénéficiaire n'impliquerait aucune opération de change). Ces différences pratiques seront prises en considération dans le cadre des travaux relatifs à la mise en œuvre et à l'administration du Montant A, surtout aux fins de concevoir un système d'administration simplifié pour centraliser le calcul et l'application du Montant A (voir le chapitre 10 ci-dessous).

² Pour faciliter l'illustration, le calcul suppose que l'intégralité du chiffre d'affaires du groupe d'EMN (ou du segment le cas échéant) entre dans le champ du Montant A (voir la section 2.2).

³ Dès l'instant où le bénéfice résiduel (W) ne peut pas être négatif, ce calcul peut également être exprimé comme suit : $W = \text{Max}(P - R \cdot z, 0)$.

⁴ Pour faciliter l'illustration, le calcul suppose que l'intégralité du chiffre d'affaires du groupe d'EMN (ou du segment le cas échéant) entre dans le champ du Montant A (voir la section 2.2).

⁵ En pratique, l'identification de l'entité (ou des entités) payeuse(s) doit suivre les règles établies à la section 7.2.

⁶ L'identification de l'entité (ou des entités) payeuse(s) suivrait les règles établies à la section 7.2.



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

DOI: <https://doi.org/10.1787/87725457-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>.