

NOTE TECHNIQUE

DE L'ATAF

CBT/TN/10/22

10

UNE ANALYSE AFRICAINE DU
RAPPORT D'ÉTAPE DU SECRÉTARIAT
DE L'OCDE SUR LE MONTANT B
DU PILIER UN



AFRICAN TAX
ADMINISTRATION FORUM

FORUM SUR
L'ADMINISTRATION
FISCALE AFRICAINE

1 INTRODUCTION

La présente note technique est la dixième de la série des Notes techniques de l'ATAF sur les défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie. Elle a été élaborée pour donner aux membres de l'ATAF un aperçu du Rapport d'étape du Secrétariat de l'OCDE sur le Montant B du Pilier Un, publié le 8 décembre 2022.

Le rapport de l'OCDE indique que le 30 septembre 2022, le Cadre inclusif (CI) a approuvé la révision du calendrier du Montant B afin de l'aligner sur celui du Montant A et de permettre l'achèvement des travaux techniques d'ici mi-2023. À cette fin, le Cadre inclusif tiendra compte des commentaires publics sur ce document dans le but de publier le rapport final sur le Montant B d'ici mi-2023.

Il convient de noter que le rapport de l'OCDE indique que « ce document est un document de consultation publié par le Secrétariat de l'OCDE en vue d'obtenir des contributions de la part des parties prenantes sur la conception technique du Montant B. Il présente le travail entrepris à ce jour, qui a atteint un niveau de détail et de stabilité suffisant pour que des commentaires publics soient appropriés et utiles, bien qu'il ne reflète pas encore l'avis définitif du Cadre inclusif. Les membres du CI ont accepté de publier ce document de consultation en partant du principe qu'il est sans préjudice de l'accord définitif sur les différents éléments de conception du Montant B ».

La présente note technique aidera les membres de l'ATAF à décider de la contribution supplémentaire qu'ils apporteront aux travaux du Cadre inclusif sur la conception du Montant B, qui doit être achevée au milieu de l'année 2023.

Les pays africains et d'autres pays en développement ont indiqué qu'ils considèrent que le Montant B pourrait leur être très utile s'il est conçu de manière appropriée, et l'ATAF travaille en étroite collaboration avec les membres africains du Cadre inclusif pour les accompagner dans les négociations du Cadre inclusif concernant la conception du Montant B.

Le 8 octobre 2021, le Cadre inclusif a convenu d'une solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. La déclaration du Cadre inclusif indique « l'application du principe de pleine concurrence aux activités de commercialisation et de distribution de base dans le pays sera simplifiée et rationalisée, avec un accent particulier sur les besoins des pays à faible capacité ».

Cette déclaration signifie que le Montant B doit simplifier et rationaliser l'établissement des prix des activités de commercialisation et de distribution de base dans les pays tout en veillant à ce que les résultats soient conformes au principe de pleine concurrence pour toutes les transactions du champ d'application.

2 PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DE CONCEPTION DU MONTANT B

Comme indiqué dans le rapport d'étape de l'OCDE, il existe un certain nombre de caractéristiques clés de la conception du Montant B pour lesquelles le Cadre inclusif sollicite la contribution des commentateurs publics. Cette note technique met en évidence les caractéristiques de conception que

l'ATAF considère comme les plus importantes pour que le Montant B puisse optimiser les bénéfices pour les pays africains en augmentant la certitude fiscale à la fois pour les gouvernements africains et les entreprises multinationales (EMN) opérant en Afrique.

2.1. CHAMP D'APPLICATION DU MONTANT B

Le rapport de l'OCDE propose que le Montant B s'applique aux transactions intragroupe suivantes, où l'une ou l'autre catégorie de la partie visée est désignée collectivement les « distributeurs » :

- a. Les accords d'achat-vente dans lesquels la partie visée achète des biens à une ou plusieurs entreprises associées résidant dans d'autres juridictions pour les distribuer en gros à des parties non liées principalement sur son marché local ; et
- b. Les accords d'agence de vente et de commissionnaire dans le cadre desquels la partie visée contribue à la distribution de gros de marchandises pour une partie liée et qui présentent des caractéristiques économiquement pertinentes similaires à celles décrites dans les critères d'évaluation du Montant B. Le rapport soumet à la discussion quelques considérations supplémentaires concernant l'inclusion des accords d'agence de vente et de commissionnaire dans le champ d'application du Montant B.

Le rapport présente les critères de délimitation du champ d'application du Montant B, qui décrivent les caractéristiques économiquement pertinentes qu'une transaction contrôlée doit présenter pour entrer dans le champ d'application, par conséquent, la détermination du fait qu'une transaction entre ou non dans le champ d'application du Montant B n'est pas motivée par l'adoption d'un modèle commercial de marketing et de distribution spécifique, mais principalement par le niveau et le type de fonctions exercées, les actifs détenus et les risques assumés par les parties à la transaction contrôlée.

Les critères de délimitation du champ d'application comportent un mélange d'évaluations qualitatives relatives aux caractéristiques économiquement pertinentes de la transaction contrôlée, ainsi que des mesures quantitatives qui peuvent être tirées des états financiers du distributeur.

Le Cadre inclusif évalue actuellement les critères suivants en matière de délimitation du champ d'application :

- a. Les contribuables doivent documenter leurs

transactions admissibles dans un contrat écrit qui reflète la répartition des responsabilités, des obligations et des droits et la prise en charge des risques économiquement significatifs associés aux activités de distribution et ne doit pas contenir de termes incompatibles avec les autres critères de délimitation du champ d'application.

- b. Le distributeur doit distribuer principalement sur son marché de résidence, lorsque les ventes nettes annuelles réalisées par le distributeur auprès de clients situés dans d'autres juridictions ne dépassent pas [X]% de ses ventes nettes annuelles.

- c. Le distributeur ne doit pas exercer d'activité économique pour laquelle il est, ou devrait être rémunéré selon le principe de pleine concurrence en dehors de sa fonction principale de distribution. Ces activités non admissibles peuvent consister en l'une ou l'autre ou une combinaison des activités suivantes :

i. Activités de fabrication ;

ii. Activités de recherche et de développement ;

iii. Activités d'approvisionnement ; et

iv. Activités de financement.

Les indicateurs suivants dans les états financiers du distributeur pourraient être utilisés pour appuyer toute détermination factuelle concernant la réalisation des activités :

i. Pour (c)(i) : l'existence de stocks de fabrication (main-d'œuvre directe et/ou stocks de travail en cours) et/ou l'existence d'actifs de fabrication (par exemple, immobilisations corporelles) ;

ii. Pour (c)(ii) : les dépenses de recherche et développement, même si elles sont remboursées ;

iii. Pour (c)(iii) : les revenus de commissions sur les fonctions d'achat ; et

iv. Pour (c)(iv) : l'existence d'actifs de prêt.

- d. Le distributeur ne doit pas exercer de fonctions de contrôle des risques qui conduisent à la prise en charge de risques économiquement significatifs par le distributeur sur la base d'une délimitation précise de la transaction qui est associée au développement, à l'amélioration, à l'entretien, à la protection ou à l'exploitation de biens incorporels de marketing uniques et de grande valeur, tels qu'ils sont compris dans les chapitres VI et I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (TPG) de l'OCDE.

- e. Le distributeur ne doit pas entreprendre d'activités liées à la création ou à l'obtention des droits de distribution sur le marché lorsque la création ou l'obtention de ces droits serait elle-même rémunérée selon le principe de pleine concurrence, ni fournir des services techniques ou spécialisés à des clients tiers qui sont eux-mêmes de grande valeur et rémunérés ou qui joueraient un rôle important dans le maintien de la relation client sur le marché. Par exemple :

i. Le distributeur ne doit pas exercer d'activités réglementaires qui sont de valeur et importantes pour la capacité à mener l'activité de distribution sur le marché ;

ii. Le distributeur ne doit pas fournir de services techniques ou spécialisés qui soutiennent la vente du produit ou qui sont essentiels à la relation client sur le marché (par exemple, le distributeur ne tire pas de revenus des contrats de maintenance annuels).

- f. Le distributeur ne doit pas réaliser des activités stratégiques de vente et de marketing pertinentes pour les ventes sur le marché si ces activités devaient, selon la délimitation exacte de la transaction, générer elles-mêmes des actifs incorporels uniques et de valeur liés à l'exploitation des produits vendus sur le marché ;

- g. Aucun des clients du distributeur ne doit représenter plus de [X] % de ses ventes nettes annuelles ;
- h. Certaines activités auxiliaires sont autorisées dans la limite des seuils admissibles suivants
 - i. Les ventes nettes annuelles du distributeur aux consommateurs finaux (vente au détail) par le biais de magasins physiques et de magasins en ligne ne dépassent pas [X]% de ses ventes nettes annuelles ;
 - ii. Les dépenses annuelles de marketing et de publicité engagées par le distributeur ne dépassent pas [X]% de ses chiffres d'affaires nets annuels.
 - iii. Les frais d'emballage et d'assemblage encourus directement par le distributeur en relation avec les produits distribués ne dépassent pas [X]% des coûts.
 - iv. Les dépenses annuelles liées à l'assistance après-vente des produits (notamment la garantie des produits), à la facilitation des réclamations auprès des clients, au traitement des retours de produits ou à des services d'assistance similaires fournis par le distributeur ne dépassent pas [X]% des [ventes/coûts] nets annuels.
- i. Le ratio des charges de fonctionnement annuelles sur les ventes nettes annuelles du distributeur est compris entre [X]% et [X]%
- j. Conformément à la limitation des activités qui conduisent à la prise en charge de risques économiquement importants en ce qui concerne l'opération de distribution contrôlée, le distributeur serait censé ne pas assumer de risques économiquement importants au-delà de ce qui peut être défini comme un niveau limité, notamment :
 - i. Le risque de marché limité lié au marché sur lequel le distributeur distribue ses produits et découlant, par exemple, de changements

dans la demande, des tendances du marché ou des circonstances économiques ayant un impact sur le niveau des ventes et des revenus sur le marché concerné ;

- ii. Le risque de crédit limité ou nul concernant les produits vendus par le distributeur ;
 - iii. Le risque de stock est limité ou inexistant, y compris lorsque le stock excédentaire est dû à l'obsolescence du produit ;
 - iv. Le risque limité ou nul en matière de responsabilité pour les produits distribués ; et
 - v. Le risque de change limité lié aux coûts des achats ou à l'exécution des activités, lorsque ceux-ci sont différents de la monnaie de fonctionnement dans laquelle les revenus sont générés par la distribution sur son marché.
- k. Conformément à la limitation des activités qui conduisent à la génération d'actifs incorporels uniques et économiquement importants, le distributeur ne doit posséder aucun actif incorporel unique et précieux, y compris les actifs incorporels de marketing (par exemple, les centres de données, l'investissement dans l'infrastructure et la licence de marque). En outre, on s'attendrait à ce que le distributeur ne possède pas ou peu de droits d'accès au marché ou de licences réglementaires qui créent des barrières à l'entrée.
- l. Nonobstant ce qui précède, le Montant B ne s'appliquera pas aux transactions de distribution contrôlées lorsqu'au moins une des exemptions suivantes s'applique :
- i. La transaction admissible est couverte par un arrangement bilatéral ou multilatéral préalable en matière de prix en vigueur pour la période concernée entre les pays du fournisseur et du distributeur.
 - ii. La transaction admissible implique la distribution des produits visés par l'exclusion par produit.

2.1.1. EST-IL APPROPRIÉ D'INCLURE LES ACCORDS D'AGENCE DE VENTE ET LES ACCORDS DE COMMISSIONNAIRE DANS LE CHAMP D'APPLICATION DU MONTANT B ?

Le rapport de l'OCDE note qu'il y a eu une discussion entre les délégués sur la question de savoir s'il est approprié d'inclure les accords d'agence de vente et les accords de commissionnaire dans le champ d'application du Montant B.

De nombreux pays en développement ont souligné que l'inclusion de ces accords dans le champ d'application du Montant B est essentielle pour assurer la pertinence dans leurs juridictions dans la mesure où ces modèles commerciaux constituent fréquemment la base de la distribution de gros dans leurs juridictions.

En outre, ils considèrent que de nombreux agents de vente et commissionnaires présentent des profils de fonctions assumées, des actifs détenus et des risques encourus similaires à ceux des distributeurs de gros qui acquièrent la propriété des produits, à l'exception des différences évidentes liées à l'acquisition de la propriété, à la détention et à la gestion des stocks, à la prise en charge et à la gestion des risques de crédit et aux activités administratives connexes dans ces domaines.

Ils considèrent également que la méthode d'établissement du prix du Montant B pourrait prendre en compte de toute différence de comparabilité entre les éléments de comparaison utilisés pour établir le prix des arrangements du champ d'application conformément à la méthode d'établissement du prix du Montant B, ainsi que les agents de vente et les commissionnaires du champ d'application qui pourraient affecter les prix de pleine concurrence.

D'autre part, certaines juridictions ont considéré qu'il pourrait être inapproprié d'inclure les agents de vente ou les commissionnaires dans le champ d'application du Montant B étant donné que cela pourrait conduire à une surcompensation des parties ayant une fonctionnalité relativement

simple. Ces juridictions considèrent que, dans de nombreux cas, les agents de vente ou les commissionnaires n'exercent pas les mêmes responsabilités ou n'assument pas les mêmes risques que les distributeurs de gros (achat et vente) sur la base d'une délimitation précise de la transaction.

Ils ont également fait part de leurs préoccupations quant au fait que les exceptions et les ajustements nécessaires pour inclure les agents de vente et les commissionnaires dans le champ d'application du Montant B s'écartent de la délimitation exacte des transactions effectuées par ces entités. Ils estiment par conséquent que l'utilisation des mêmes critères de délimitation pour les deux modèles commerciaux n'est pas possible car la délimitation exacte des transactions respectives serait différente. Pour eux, l'inclusion ou non des agents de vente ou des commissionnaires dans le champ d'application du Montant B devrait être basée sur une analyse fonctionnelle solide conformément aux orientations du chapitre I des TPG de l'OCDE et sur la recherche d'une compensation appropriée dans le cadre de la méthodologie d'établissement du prix du Montant B.

Des discussions sont en cours concernant la contrepartie appropriée de pleine concurrence pour chaque type de transaction du champ d'application, y compris la question de savoir si différents indicateurs de niveau de profit et différents bénéfices de pleine concurrence pour les accords de distribution de gros (achat et vente) et les accords de commissionnaires et d'agents de vente peuvent être nécessaires, notamment s'il existe une certaine variation de l'intensité fonctionnelle entre les transactions dans le cadre de chaque modèle commercial, et dans l'affirmative, quels ajustements de comparabilité peuvent être nécessaires pour s'assurer que la contrepartie est de pleine concurrence, quel que soit le modèle commercial utilisé.