







# Dites adieu au principe de pleine concurrence

Comment la volonté de trouver un consensus sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie pourrait bouleverser les principes établis en matière de prix de transfert

Après des débuts lents et hésitants, les efforts de l'OCDE pour trouver une solution sur la manière de répartir et d'imposer les bénéfices du commerce numérique prennent de l'ampleur.

À la suite de consultations publiques, les propositions initiales formulées plus tôt cette année sont maintenant présentées par l'OCDE dans un programme de travail, par le biais de deux principaux piliers de travail, chacun présentant une série d'options détaillées.

Le G20 a donné son appui à la <u>feuille de route de</u> <u>l'OCDE</u> pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et s'est engagé à travailler en vue d'obtenir un consensus sur une solution à long terme d'ici la fin de 2020.



Bien qu'un consensus à l'échelle internationale soit préférable à l'approche fragmentée qui prévaut actuellement à l'égard de l'imposition des revenus des sociétés numériques, la solution recherchée par l'OCDE pourrait potentiellement augmenter le risque de double imposition pour l'ensemble des entreprises, et non seulement pour les géants du Web. De plus, <u>les propositions de l'OCDE sur la répartition des bénéfices et sur un nouvel impôt minimum</u> formulées à la suite de récentes consultations publiques laissent croire que le principe de pleine concurrence, qui régit l'établissement des prix de transfert depuis des décennies, pourrait devenir désuet, ce qui occasionnerait évidemment des bouleversements importants.

Plusieurs questions se posent : quelles sont les intentions de l'OCDE et quelles sont les incidences de ses propositions? Les propositions survivront-elles au choc avec la réalité politique, qui veut que chaque état souverain contrôle sa politique fiscale en lien avec ses intérêts nationaux?

## Pilier 1: Révision des règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices

Selon cette mesure, le concept de présence imposable serait étendu pour s'appliquer non seulement aux entreprises ayant une présence physique dans une juridiction, mais également à celles qui génèrent des revenus par le biais du web (p. ex., ventes en ligne) ou par l'échange de certains types d'actifs incorporels (p. ex. renseignements sur les clients provenant de données).

#### Révision de la notion de lien (« Nexus »)

Un établissement stable aux fins de l'impôt ne dépendrait pas seulement de la présence physique, mais également des lieux où les clients peuvent acheter des biens et services offerts en ligne.

L'OCDE souhaite élaborer des indicateurs pour déterminer ce qui crée une présence imposable pour une entreprise, qui inclurait un seuil minimum de revenus. Tout changement nécessiterait des modifications aux conventions fiscales internationales en ce qui a trait à la notion d'établissement stable et aux prix de transfert.

#### **Observations et incidences**

Les changements proposés au lien fiscal devront être coordonnés avec ceux apportés aux lois nationales, car le cadre législatif de la plupart des pays exige une forme de présence physique avec la juridiction pour qu'un contribuable puisse être imposable.

Si la mise en œuvre de ces changements n'est pas coordonnée minutieusement et uniformément, le risque de double ou même de triple imposition augmentera.

#### Nouvelles règles de répartition des bénéfices

L'OCDE et certaines juridictions européennes ont énoncé plusieurs propositions en lien avec la répartition des bénéfices. Le concept de base veut que les bénéfices d'un groupe multinational devraient être répartis entre les « juridictions de marché », en lien avec la définition révisée de présence imposable.

Trois options sont présentement étudiées par l'OCDE:

#### 1 - Méthode modifiée du partage des bénéfices résiduels

La méthode modifiée du partage des bénéfices résiduels est celle qui se rapproche le plus des méthodes traditionnelles d'établissement des prix de transfert. Comme les autres options étudiées par l'OCDE, elle vise à attribuer une partie des bénéfices des sociétés multinationales aux juridictions de marché.

La méthode modifiée du partage des bénéfices résiduels comporte quatre étapes :

- 1. Déterminer le montant total des bénéfices à répartir.
- 2. Déterminer et soustraire du montant total les bénéfices découlant des activités courantes (ou « de routine »), en se fondant sur les règles actuelles d'établissement des prix transfert ou sur des méthodes plus simples.
- 3. Déterminer les bénéfices non courants (p. ex., découlant de la propriété intellectuelle) qui pourront être attribués aux juridictions du marché en adoptant les règles actuelles de prix de transfert ou par des formules plus simples.
- 4. Répartir les bénéfices non courants aux juridictions de marché concernées en utilisant des critères de répartition « juridiction de marché » comme le nombre d'employés.

La transition des méthodes de prix de transfert actuelles vers des méthodes plus simples serait justifiée par la nécessité de simplifier l'implantation des nouvelles mesures. Les principaux aspects à standardiser sont la détermination des bénéfices courants et non courants. La détermination des bénéfices assujettis à la méthode modifiée partage des bénéfices résiduels et la façon de regrouper des entités et des unités d'affaire sont d'autres aspects à considérer.

#### **Observations et incidences**

Cette méthode de répartition des bénéfices diverge du principe de pleine concurrence, du fait qu'elle utilise une formule plutôt que de se fonder sur les termes auxquels des parties indépendantes auraient convenues. Différentes mesures du projet BEPS de l'OCDE s'éloignaient déjà du principe de pleine concurrence, tels que les changements apportés aux règles de déduction des intérêts. La méthode modifiée du partage des bénéfices résiduels porte toutefois un dur coup.

Les propositions impliquent une forme d'harmonisation des règles comptables ou fiscales dans les différentes juridictions. Il s'agit d'un défi qui pose des difficultés très importantes.

Le programme de travail de l'OCDE ne tient pas compte des taux de change, ce qui pourrait occasionner des distorsions importantes.

D'autres dépenses, comme les intérêts, ne sont pas mentionnées. De telles charges seraient-elles attribuées à la juridiction où se trouve le siège social, ou à la juridiction de marché?

#### 2 - Méthode de la répartition fractionnaire des bénéfices

Au lieu de chercher à déterminer si des bénéfices découlent d'activité de routine ou non, la répartition reposerait sur une formule basée sur des clés de répartition prédéterminées. Ces clés de répartition pourraient comprendre le nombre d'employés, les actifs, les ventes, les utilisateurs ou d'autres critères pertinents, comme les dépenses publicitaires.

#### **Observations et incidences**

Encore une fois, cette méthode remplacerait le principe de pleine concurrence.

Cette approche présente des similitudes conceptuelles avec la façon dont les produits imposables sont attribués à des juridictions régionales, comme les États américains ou les provinces canadiennes. Afin de s'assurer que la répartition est pleinement efficiente et d'éviter une double imposition ou une non-imposition, chaque pays devrait convenir des facteurs de répartition. En pratique, il peut être difficile d'établir un critère qui fonctionne pour tous les secteurs, car les indicateurs de valeur réelle pourraient être différents. Bien qu'il soit possible de résoudre cette question en élaborant différents critères de répartition pour des secteurs donnés, l'atteinte d'un consensus constituera un défi.

#### 3 - Méthode de répartition des bénéfices fondée sur la distribution

Cette méthode s'inspire des idées mises de l'avant dans le cadre des consultations récentes, et ferait en sorte que l'attribution des produits à la juridiction de marché serait basée sur l'intensité des activités marketing, des activités de distribution et des activités ciblant les utilisateurs. Par exemple, le rendement attribué à une juridiction de marché pourrait être déterminé selon un pourcentage fixe des ventes. D'autres facteurs seront potentiellement à considérer, tel que le niveau de rentabilité.

#### **Observations et incidences**

Cette méthode, dont l'application est de loin la plus facile, ressemble à l'approche adoptée à l'égard de la déduction des intérêts, selon laquelle une limite du bénéfice avant intérêts, impôts et amortissement de 30 % est devenue la norme internationale à la suite du projet BEPS.

#### Qu'en est-il des pertes?

Bien qu'un bon nombre d'entreprises ayant un modèle d'affaire basé sur la propriété intellectuelle ont accumulé des pertes significatives lors de leur développement, les propositions initiales de l'OCDE sur l'économie du numérique ne détaillaient pas le traitement à accorder à ses pertes.

Le programme de travail de l'OCDE publié en mai discute de cet enjeu en identifiant différentes méthodes qui pourraient être utilisés pour considérer les pertes opérationnelles des années antérieures. La première stipule que les pertes seraient réparties entre les juridictions de marché de la même façon que les bénéfices. Selon cette méthode, une entreprise aurait présumément à considérer ses pertes antérieures et à les recalculer selon la nouvelle approche. L'alternative serait une approche selon laquelle une entreprise multinationale aurait un compte de pertes notionnelles. Les pertes seraient allouées aux bénéfices, et l'entreprise deviendrait imposable à partir du moment où le compte de pertes notionnelles serait à zéro. La troisième approche proposée est une combinaison des deux premières.

#### **Observations et incidences**

La prise en considération des pertes opérationnelles des années antérieures est certainement un développement bien reçu, puisque l'OCDE tient compte des difficultés auxquelles les entreprises à perte pourraient faire face.

Un changement dans l'allocation et l'utilisation des pertes fiscales pourrait toutefois avec un impact considérable sur la comptabilisation des impôts.

# Pilier 2 : Proposition visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition à l'échelle mondiale

Cette proposition cherche à compenser le transfert des bénéfices imposables des juridictions où d'imposition est élevé à celles où l'impôt est faible par l'application d'un impôt minimum.

#### Lutte contre l'érosion de la base fiscale à l'échelle mondiale

Le programme de travail de l'OCDE propose des changements importants à l'imposition des sociétés étrangères contrôlées, qui donneront lieu à un impôt minimum et à un niveau de concurrence fiscale réduit entre les juridictions.

La proposition visant à lutter contre l'érosion de la base fiscale à l'échelle mondiale comprend deux composantes : un impôt minimum et une mesure des paiements qui ont pour résultat d'éroder la base fiscale.

#### Impôt minimum

Les bénéfices seraient assujettis à un taux d'imposition minimum, qu'ils soient réalisés par la société mère dans sa juridiction, par une société étrangère contrôlée, ou par une succursale étrangère. Si les bénéfices réalisés par la succursale ou la société étrangère contrôlée n'ont pas été assujettis au taux d'imposition minimum, un impôt supplémentaire sera perçu dans la juridiction de la société mère. Par exemple, si le taux d'imposition minimum a été établi à 10 % et que la société étrangère contrôlée a payé 3 %, un impôt supplémentaire de 7 % devra être versé dans la juridiction de la société mère.

L'OCDE reconnaît qu'il pourrait être impossible de parvenir à un consensus sur un taux. Par conséquent, une fourchette de taux pourrait être utilisée. Le calcul d'un impôt minimum pour chacune des sociétés étrangères contrôlées pourrait donner lieu à des résultats inadéquats, par exemple dans l'éventualité où, sur une base combinée, les sociétés étrangères contrôlées d'une multinationale sont imposées à un taux combiné de 10 % ou plus. L'OCDE envisage par conséquent de permettre le regroupement des bénéfices des sociétés étrangères contrôlées assujetties à un taux d'imposition faible et à un taux d'imposition élevé. L'OCDE évalue également la possibilité de permettre certaines exceptions afin de simplifier le régime d'imposition minimum. Ces exceptions pourraient être fondées sur des critères de substance dans les cas où les entités se conforment aux mesures de l'Action 5 du Projet BEPS, qui vise à lutter contre les pratiques fiscales dommageables, ou lorsque les bénéfices réalisés représentent un rendement sur les actifs corporels approprié.

#### **Observations et incidences**

Un impôt minimum sur les bénéfices de sociétés étrangères contrôlées pourrait se heurter aux conventions fiscales existantes, car aux termes de celui-ci, les revenus gagnés dans un État seront imposés dans un autre. Cette situation pourrait donner lieu à une double imposition. Des modifications aux conventions devront donc être apportées.

Le programme de travail de l'OCDE reconnaît que le calcul des bénéfices de sociétés étrangères contrôlées en se basant sur la législation fiscale à laquelle la société mère est assujettie peut s'avérer complexe et chronophage (il s'agit de l'approche adoptée en vertu du régime fiscal américain à l'égard des gains et des bénéfices). L'OCDE évalue par conséquent l'application de solutions plus simples, comme l'utilisation des bénéfices financiers comptables.

De nombreux pays ont adopté un régime fiscal territorial, aux termes duquel les produits gagnés à l'étranger ne sont pas assujettis à l'impôt dans la juridiction de la société mère. Ce régime s'applique souvent aux sociétés étrangères contrôlées et aux succursales. Les propositions visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition à l'échelle mondiale aura pour effet d'effacer l'imposition territoriale. De nombreux pays n'accepteront pas une telle mesure, car elle menace leur souveraineté fiscale.

Finalement, la lutte contre l'érosion de la base d'imposition à l'échelle mondiale pourrait accroître de façon importante les coûts de conformité pour les multinationales.

«L'OCDE reconnaît qu'il pourrait être impossible de parvenir à un consensus sur un taux. Par conséquent, une fourchette de taux pourrait être utilisée.»

### Où en sommes-nous?

Avant de mesurer l'ampleur de ce à quoi nous sommes susceptibles d'assister, il est essentiel de prendre du recul afin d'évaluer si les pays du G20 et les pays membres du Cadre inclusif<sup>1</sup>, respecteront leur engagement de parvenir à un consensus.

Bien que la route soit parsemée d'embuches, un tel consensus demeure possible. Plus de 120 pays, dont le Canada, la France, la Chine, l'Inde et les États-Unis, ont accepté de participer au <u>cadre inclusif</u>, aux termes duquel ils s'engagent à appliquer les normes minimales du projet BEPS.¹ De plus, <u>près de 90 pays</u> ont convenu d'utiliser l'<u>instrument multilatéral</u> pour intégrer des éléments du projet BEPS à leurs conventions fiscales bilatérales.² Le souhait d'arriver à un consensus international est notamment démontré par la volonté de la France et du Royaume-Uni d'appuyer la feuille de route et le programme de travail de l'OCDE et ce, malgré le fait qu'ils ont modifié leurs cadres législatifs pour imposer les entreprises numériques. En effet, ces pays ont proposés une taxe temporaire numérique basée sur les recettes.

Bien entendu, le problème est que ces propositions pourraient bien aller à l'encontre des lois et des intérêts nationaux. Par exemple, l'adoption d'un impôt minimum peut seulement se concrétiser si tous les États acceptent d'abandonner l'un de leurs droits souverains les plus précieux : l'établissement de leur politique fiscale. De plus, dans l'éventualité où un pays accepte d'y être assujetti, ce qui est en soi incertain, il pourrait tout de même interpréter et appliquer les règles très différemment des autres. Un aspect important du programme de travail de l'OCDE est l'évaluation de l'impact économique des mesures proposées, et plusieurs pays ne savent pas s'ils se retrouveront du côté des gagnants ou des perdants.

La concrétisation d'une grande partie de ces mesures dépend des États-Unis. En effet, dans l'éventualité où ils ne le ratifieraient pas, le cadre fondé sur un consensus énoncé dans le programme de travail de l'OCDE serait mort-né. Bien que les États-Unis aient accepté de participer au cadre inclusif, ils n'ont pas adhéré à l'instrument multilatéral. Comme les États-Unis ont peut-être davantage à perdre des propositions qui les obligeraient à partager une grande partie de l'impôt qu'ils perçoivent auprès de leurs entreprises numériques, il est permis de se questionner sur leur appui.

L'autre question clé est de savoir si certains pays s'opposeront aux propositions radicales et de grande portée qui vont à l'encontre à la fois du système d'imposition territorial et du principe de pleine concurrence. Cette situation entraînerait des bouleversements considérables pour les autorités fiscales et les multinationales. Les multinationales de taille moyenne pourraient être particulièrement touchées, compte tenu de l'importante hausse de la complexité et des coûts associés à la conformité qui en découlerait.

Devrions-nous donc demeurer en retrait et attendre que cette question soit résolue? La réponse est non. Le programme de travail de l'OCDE fixe l'orientation à suivre. Même si l'adoption de certains des éléments controversés et difficiles à mettre en œuvre est freinée ou abandonnée, de nombreux pays, voire la plupart d'entre eux, mettront de l'avant les propositions sous une forme ou l'autre, et ce, même si les États-Unis et d'autres pays ne le font pas. La conséquence la plus importante est la fin du principe de pleine concurrence tel que nous le connaissons. Même si certains de ses aspects survivront, son application universelle et la certitude relative qui l'accompagne disparaîtront. Certains font valoir que les formules qui le remplacent pourraient simplifier l'administration fiscale. Il faut toutefois également tenir compte de la fragmentation continue de l'imposition des entreprises numériques, ainsi que des problèmes de conformité, des risques de double imposition et des différends éventuels qui en découleraient. Comme nous l'avons mentionné, toutes les multinationales seront touchées, et non seulement les grandes entreprises technologiques et les autres entreprises numériques, à une époque où la numérisation occupe une place grandissante dans tous les secteurs, de l'agriculture aux services financiers.

<sup>1</sup> Les normes minimales énoncées dans le Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices s'appliquent aux pratiques fiscales dommageables, aux abus des conventions fiscales, aux exigences d'information par pays pour l'établissement des prix de cession interne ainsi qu'à l'amélioration de la résolution des différends fiscaux transfrontaliers.

<sup>2</sup> https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf

## Faites attention à ce que vous souhaitez

Le programme de travail de l'OCDE représente une étape importante d'une réforme de la fiscalité internationale. Bien que l'accent porte sur les entreprises numériques, des mesures comme l'impôt minimum et la réallocation des bénéfices du lieu de création de la valeur vers le lieu de consommation auront une incidence importante sur l'ensemble des multinationales.

Cette tendance ne s'estompera pas. En effet, la perception que les entreprises ayant une présence virtuelle sans présence physique dans un pays ne paient pas suffisamment d'impôt soulève une grande insatisfaction sur le plan politique. Les gouvernements font donc l'objet de pressions pour agir à ce sujet. Un accord international serait souhaitable, pense le G20, mais l'incapacité de conclure ou d'appliquer une telle entente n'empêchera pas la mise en œuvre d'une réforme quelconque.

Le programme de travail de l'OCDE joue également un rôle significatif en donnant de la substance à ce qui n'était que de vagues approches conceptuelles. L'OCDE accorde maintenant une grande importance aux défis fiscaux liés à l'économie numérique. Il s'agissait de la pièce manquante la plus importante du casse-tête que représente la mise en œuvre pratique du projet BEPS. Quoi qu'il en soit, il est important de considérer ces mesures comme faisant partie d'un remaniement fiscal plus vaste dans lequel le projet BEPS occupe une place centrale.

Finalement, le programme de travail de l'OCDE est important, en raison de ses conséquences plus larges, volontaires ou non. Parmi celles-ci, il y a la menace à l'encontre du principe de pleine concurrence qui, bien que parfois complexe et imparfait, a rempli son rôle depuis des décennies. Sans lui, un tout nouvel ensemble de règles pour l'établissement des prix de transfert sera nécessaire.

Si vous désirez discuter de l'un des sujets dont il est question dans cet article, veuillez communiquer avec votre conseiller Grant Thornton ou l'une des ressources ci-dessous :

Daniel Marion

☑ marion.daniel@rcgt.com

 « L'OCDE accorde maintenant une grande importance aux défis fiscaux liés à l'économie numérique. Il s'agissait de la pièce manquante la plus importante du casse-tête que représente la mise en œuvre pratique du projet BEPS. »



© Raymond Chabot Grant Thornton S.E.N.C.R.L., 2019. Tous droits réservés.

« Grant Thornton » fait référence à la marque sous laquelle les sociétés membres de Grant Thornton fournissent des services de certification, de fiscalité et de conseil à leurs clients, et peut aussi désigner une ou plusieurs sociétés membres, selon le contexte. Raymond Chabot Grant Thornton S.E.N.C.R.L. est une société membre de Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL et les sociétés membres ne constituent pas une association mondiale. GTIL et chacune des sociétés membres sont des entités juridiques indépendantes. Les services professionnels sont offerts par les sociétés membres. GTIL ne fournit aucun service à des clients. GTIL et les sociétés membres n'ont pas d'obligation les uns envers les autres et ne sont pas responsables des actions ou des omissions des autres.