

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 et, 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 en 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.

Commentaires de l'ATAF

L'ATAF a demandé que le Montant B ait un champ d'application large et qu'il inclue les accords d'agent de vente et de commissionnaire. Selon notre expérience, de tels accords sont présents dans de nombreux pays africains et conduisent souvent à des litiges en matière de prix de transfert. Le profil fonctionnel de ces accords est souvent similaire à celui des distributeurs à risque limité, à l'exception du fait qu'ils n'ont que peu ou pas de stock, et il devrait donc être possible d'évaluer de manière fiable ces accords dans le cadre du Montant B.

Nous estimons que les agents de vente et les commissionnaires devraient être inclus dans le champ d'application du Montant B lorsqu'ils présentent des caractéristiques économiquement pertinentes similaires à celles des accords d'achat/vente dans le champ d'application. Ainsi, nous ne pensons pas que l'inclusion des accords d'agents de vente et de commissionnaires dans le champ d'application du Montant B conduira à une surcompensation de ces accords, tant que des ajustements de comparabilité appropriés peuvent être effectués pour refléter les différences fonctionnelles mineures entre ces modèles commerciaux.

À notre avis, cela permettra de faire en sorte que le Montant B soit aussi efficace que possible et d'assurer une plus grande certitude fiscale tant pour les contribuables que pour les gouvernements en Afrique. Nous estimons qu'un large champ d'application du Montant B réduira le nombre de différends en matière de prix de transfert relatifs aux activités de distribution.

2.1.2. EXEMPTIONS POTENTIELLES DU MONTANT B : MÉTHODE DE PRIX DE TRANSFERT LA PLUS APPROPRIÉE ET COMPARABLES LOCAUX.

Le rapport indique que le Cadre inclusif étudie la question de savoir si la méthode d'établissement du prix du Montant B devrait être utilisée pour fixer le prix de toutes les transactions du champ d'application ou si d'autres approches pourraient être utilisées à la place de la méthode d'établissement du prix du Montant B, ou conjointement avec elle.

Tout d'abord, en ce qui concerne l'utilisation de la Méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN) aux fins de l'application de la méthode d'établissement du prix du Montant B, certains estiment que le prix de certaines transactions du champ d'application devrait être établi à l'aide d'une autre méthode de prix de transfert que la MTMN, notamment la méthode des prix comparables non contrôlés (PCNC), à la lumière des faits et des circonstances en la matière. Cela peut être considéré comme nécessaire afin de respecter le principe de pleine concurrence et donc de satisfaire aux exigences du Montant B.

Si une méthode alternative peut permettre d'obtenir un prix de pleine concurrence pour certaines

transactions entrant dans le champ d'application du Montant B en fonction des faits et des circonstances du cas spécifique, même si elles peuvent être rares, la MTMN dans le cadre de la méthode d'établissement du prix du Montant B pourrait être utilisée sur la base d'une « présomption réfutable », ce qui signifie que les contribuables ou les administrations fiscales pourraient réfuter l'application de la méthode d'établissement du prix du Montant B au motif qu'une autre méthode de prix de transfert serait plus appropriée pour fournir un prix de pleine concurrence, lorsqu'une autre méthode (méthode de transaction traditionnelle et en particulier une méthode des prix comparables non contrôlés) pourrait également être appliquée compte tenu des faits et des circonstances en la matière.

Cependant, il existe également un point de vue selon lequel le principe de pleine concurrence permet d'utiliser la méthodologie d'établissement du prix du Montant B, basée sur la MTMN, pour fixer le prix de toutes les transactions du champ d'application sans avoir à envisager d'autres méthodes de prix de transfert sur la base du fait

que le Montant B représente une simplification administrative admissible du principe de la méthode la plus appropriée. Selon ce point de vue, cette mesure de simplification administrative serait conforme au mandat du Cadre inclusif dans la mesure où elle est cohérente avec les orientations du chapitre IV des TPG de l'OCDE.

Cela impliquerait que l'on s'attende à ce que la MTMN dans le cadre de la méthode d'établissement des prix du Montant B soit la méthode la plus appropriée dans la plupart des cas, compte tenu des critères de délimitation du champ d'application décrits ci-dessus.

Deuxièmement, il existe des points de vue différents sur la pertinence des comparables locaux du marché aux fins de l'application de la méthode d'établissement des prix du Montant B. Les juridictions ont souvent accès à de tels éléments comparables locaux du marché, qui sont identifiés en utilisant les cinq facteurs de

comparabilité décrits dans le chapitre I des TPG de l'OCDE. Lorsque des comparables locaux sont disponibles, il est nécessaire de s'y référer pour assurer la parité des résultats avec les entreprises locales. Cela signifierait que le Montant B n'aurait une application maximale que lorsqu'il n'existe pas de comparables de marché pour fixer des prix de pleine concurrence dans une transaction donnée.

Une autre option envisagée consiste à considérer que la méthode d'établissement des prix du Montant B pourrait, dans la pratique, incorporer des comparables appropriés provenant des « marchés locaux » pertinents lorsqu'ils sont disponibles, et d'autres marchés pertinents, en prévoyant des ajustements de comparabilité appropriés pour obtenir des résultats de pleine concurrence, sans qu'il soit nécessaire de prévoir une exemption lorsque les comparables locaux du marché sont disponibles. Cette option éviterait de devoir définir les circonstances dans lesquelles une alternative à la méthode d'établissement des prix de l'annexe B s'appliquerait.

Commentaires de l'ATAF

Afin de s'assurer que les règles du Montant B sont aussi simples que possible et peuvent être administrées avec le plus haut niveau de certitude, l'ATAF est favorable à ce que la méthodologie d'établissement des prix du Montant B, basée sur la Méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN) soit utilisée pour déterminer le prix de toutes les transactions du champ d'application. Nous estimons que cette méthode offrira le plus haut niveau de certitude fiscale et réduira le nombre de différends liés aux prix de transfert pour les transactions du champ d'application.

Cependant, comme indiqué dans le rapport de l'OCDE, le point de vue de certains membres du Cadre inclusif est que le prix de certaines transactions du champ d'application devrait être fixé en utilisant une méthode de prix de transfert alternative à la MTMN, en particulier une méthode des prix comparables non contrôlés (PCNC), à la lumière des faits et des circonstances en la matière. Ces membres du Cadre inclusif estiment que cela peut être nécessaire afin de respecter le principe de pleine concurrence et donc de satisfaire aux exigences du Montant B.

Nous sommes préoccupés par le fait que l'utilisation d'une méthode de fixation des prix alternative à la MTMN nécessitera une analyse complète des faits et des circonstances de la transaction, ce qui augmentera le niveau de complexité et de subjectivité dans l'application du Montant B et accroîtra le risque de litiges en matière de prix de transfert. L'application d'une méthode alternative de fixation des prix en utilisant une présomption réfutable par la partie qui conteste l'utilisation d'une méthode alternative de fixation des prix, qui peut être le contribuable ou l'administration fiscale, peut contribuer à réduire ce risque mais ne l'atténuera pas complètement.

En ce qui concerne la question de la pertinence des comparables sur le marché local aux fins de l'application de la méthode de fixation des prix du Montant B, l'ATAF n'est pas favorable à ce que le Montant B ne s'applique que lorsqu'il n'y a pas de comparables locaux car, là encore, nous considérons que cela

augmentera la complexité et la subjectivité de l'application des règles du Montant B et accroîtra le risque de litiges liés, par exemple, à la question de savoir si un comparable local est effectivement local et/ou fiable.

Ce risque serait réduit si la définition d'un comparable local était uniquement un comparable opérant sur le marché du distributeur du Montant B dans le champ d'application, car cela atténuerait le risque d'éventuels différends liés à la question de savoir si un comparable est un comparable local. En outre, dans la plupart des pays africains, il y a rarement des comparables opérant sur le même marché que le distributeur du champ d'application. Par conséquent et en pratique, ce test sera très rarement appliqué dans les pays africains.

Cependant, nous sommes contre l'option selon laquelle le Montant B ne s'applique que lorsqu'il n'y a pas de comparables locaux si la définition d'un comparable local était élargie pour inclure ce qui pourrait être des marchés homogènes. Cela réduirait considérablement les bénéfices du Montant B pour les juridictions à faible capacité dans la mesure où il existe un risque important de litiges en matière de prix de transfert sur ce qui est un marché homogène.

2.1.3. EXCLUSIONS DU CHAMP D'APPLICATION DU MONTANT B FONDÉES SUR LES PRODUITS : MATIÈRES PREMIÈRES ET BIENS INCORPORELS

La méthodologie d'établissement des prix du Montant B s'appuie sur la MTMN pour établir le prix de pleine concurrence pour les transactions du champ d'application. Cependant, on observe dans la pratique que le prix de pleine concurrence pour la distribution de certains matières, biens ou produits dans l'industrie des matières premières est généralement établi à l'aide de la méthode des prix comparables non contrôlés (CUP).

Cet aspect nécessite d'examiner la question de savoir si de telles transactions de distribution devraient être retirées du champ d'application du Montant B, étant donné l'application de la méthode CUP, afin d'atteindre les objectifs de simplification administrative envisagés et nécessaires, et de soutenir le bon fonctionnement du système.

La distribution des matières premières est souvent effectuée par l'intermédiaire de plateformes de commercialisation centralisées qui se trouvent en dehors de la juridiction d'où la matière première de base a été extraite et de la juridiction ou des juridictions de marché où la matière première est vendue en définitive. Les pays développés et en développement riches en ressources naturelles ont connu d'importants risques d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) (sous-évaluation du prix des matières premières, paiements

de services excessifs, substance minimale, restructurations d'entreprises, etc.) associés aux plateformes de commercialisation centralisées des matières premières; par conséquent, leur inclusion dans le champ d'application du Montant B pourrait ne pas mener à l'intention politique de simplifier et de rationaliser les activités de commercialisation et de distribution de base dans le pays. Même si les plateformes centralisées de commercialisation des matières premières peuvent être exclues du champ d'application étant donné qu'elles peuvent distribuer les produits de base sur de multiples marchés en dehors de leur pays de résidence, cela peut ne pas se vérifier dans tous les cas. Les plateformes centralisées de commercialisation des matières premières sont considérées comme n'entrant pas dans le cadre du mandat du Montant B prévu dans la Déclaration du Cadre Inclusif, car elles peuvent entreprendre des activités qui ne sont pas de base.

Pour que la méthodologie d'établissement des prix du Montant B s'applique correctement, il est nécessaire que les accords de distribution du champ d'application de tous les biens, produits et services pertinents reflètent les caractéristiques économiquement pertinentes couvertes par le Montant B. Si ce n'est généralement pas le cas pour la distribution de certains biens, produits ou services, alors la distribution de ces biens, produits ou services

peut être exclue du champ d'application du Montant B afin de réaliser à nouveau les simplifications administratives envisagées et nécessaires et de soutenir l'application correcte de la méthodologie d'établissement des prix du Montant B. Dans ce contexte, le Cadre Inclusif considère le cas de la distribution de biens incorporels et de services, où la nature et l'intensité des caractéristiques économiquement pertinentes de la transaction classique peuvent différer considérablement de celles qui sont généralement applicables aux transactions de distribution de biens corporels.

Dans le processus d'évaluation de ces questions, le Cadre inclusif examine si de telles exclusions du champ d'application « basées sur le produit » sont justifiées dans ces deux grands ensembles de circonstances. Par conséquent, la première de ces exclusions du champ d'application s'appliquerait lorsque le produit distribué est un produit de base, tandis que la seconde s'appliquerait lorsque le bien distribué n'est pas un bien corporel.

En plus d'examiner si ces restrictions relevant du Montant B devraient s'appliquer dans ces circonstances spécifiques, le Cadre inclusif évalue également le degré spécifique de la restriction qui devrait être appliquée.

La définition proposée pour une matière première est plus large que la définition du paragraphe 2.18 des TPG de l'OCDE, qui met l'accent sur un produit physique pour lequel un prix coté est utilisé comme prix de référence pour fixer les prix dans des transactions non

contrôlées. Il peut y avoir des matières premières qui n'ont pas de prix coté ou de prix transparent selon la définition des TPG de l'OCDE en raison d'une variété de facteurs commerciaux. Les risques liés à l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices peuvent être associés aux produits de base qui ont des structures de prix opaques en raison du manque de données précises sur les prix. Pour que l'exclusion basée sur le produit atteigne son but, la définition d'une marchandise devrait être plus large que le paragraphe 2.18 des TPG de l'OCDE afin de s'assurer que tous les produits pertinents sont exclus aux fins du Montant B.

Aux fins de l'examen d'une exclusion du champ d'application du Montant B fondée sur le produit, la distribution de biens incorporels serait exclue du champ d'application, alors que les biens incorporels pourraient être définis aux fins du Montant B comme tout bien physique qui n'est pas défini comme une matière première aux fins du Montant B.

L'une des raisons de cette exemption repose sur le fait que la distribution de biens non tangibles, tels que les logiciels ou les biens numériques, s'effectue dans des circonstances économiquement pertinentes et sensiblement différentes de celles qui s'appliquent aux biens corporels, de sorte que les transactions de distribution de "base" délimitées avec exactitude pour les biens incorporels ne relèveraient pas des critères de délimitation du Montant B ou que l'activité qui n'est pas de base relèverait potentiellement des critères de délimitation du champ d'application. Ce raisonnement est toutefois ouvert à la discussion.

ATAF Comments

Nous sommes conscients que les différends en matière de prix de transfert relatifs à l'établissement des prix des matières premières importées et exportées sont courants dans de nombreux pays africains et constituent souvent un risque BEPS significatif avec un montant important d'impôts en jeu. La question de l'exclusion de la distribution de certaines matières, biens ou produits de l'industrie des matières premières du Montant B est donc d'une grande importance pour tous les pays africains

De l'avis de l'ATAF, une telle exclusion du Montant B est nécessaire pour les raisons exposées ci-dessus concernant l'utilisation de la méthode CUP, le fait que la distribution des matières premières est souvent effectuée par l'intermédiaire d'une plateforme de commercialisation centralisée qui réside en dehors de la juridiction dans laquelle la matière première a été extraite et n'est pas la ou les juridictions où la matière

première est vendue en définitive, et ces plateformes présentent souvent un risque BEPS important. Nous avons également demandé que la définition de ce qu'est une matière première soit très large, car nous considérons qu'une exclusion complète de l'industrie des matières premières du Montant B pourrait être la solution la plus efficace et la plus simple pour cette question de champ d'application. Nous soutenons donc la définition proposée dans le rapport de l'OCDE.

En ce qui concerne la question de savoir si la distribution de biens incorporels et de services devrait être une transaction du champ d'application du Montant B, nous pensons que les caractéristiques économiquement pertinentes de ces transactions sont généralement très différentes de celles qui s'appliquent habituellement aux transactions de distribution de biens corporels. Nous considérons donc que les transactions, où le bien distribué n'est pas un bien corporel, devraient être hors du champ d'application du Montant B.

2.2. MÉTHODOLOGIE D'ÉTABLISSEMENT DES PRIX DU MONTANT B

2.2.1. RÉSULTATS POTENTIELS DE LA MÉTHODOLOGIE D'ÉTABLISSEMENT DES PRIX DU MONTANT B

L'application de critères de recherche communs pour les analyses comparatives, ainsi que des examens supplémentaires et qualitatifs pour refléter les critères de délimitation du champ d'application du Montant B par le Cadre inclusif, devrait conduire à l'élaboration d'un ensemble de comparables de base en matière de commercialisation et de distribution. En tenant compte des résultats des analyses techniques actuellement entreprises par le Cadre inclusif, les informations financières dérivées de cet ensemble seraient ensuite traduites en résultats de pleine concurrence adaptés, dans la mesure du possible, aux caractéristiques de la partie visée et mis à la disposition des administrations fiscales et des contribuables pour utilisation.

Bien que le résultat final et la forme soient encore à l'étude, le Cadre inclusif explore actuellement deux options de résultats : (i) une approche de matrice de prix et (ii) une approche d'outil mécanique d'établissement des prix. Les deux options s'appuieront largement sur les mêmes analyses comparatives et techniques sous-jacentes.

i. Matrice de prix

Sous réserve des résultats des travaux en cours du Cadre inclusif, les résultats des critères de recherche

communs pour les analyses comparatives peuvent être présentés sous la forme d'une matrice de prix de pleine concurrence dans laquelle les entités de commercialisation et de distribution comparables seraient regroupées en sous-ensembles en fonction de leurs caractéristiques économiques pertinentes.

Par exemple, si l'on observe que l'intensité de l'actif et le rapport entre les frais opérationnels et les ventes sont les deux caractéristiques les plus pertinentes du point de vue économique pour la rentabilité des entités de commercialisation et de distribution de base, la matrice des prix pourrait être conçue comme suit :

Illustration of a stylised pricing matrix

		ASSET INTENSITY		
		X < [%]	[%] < X < [%]	X > [%]
OPEX TO SALE RATION	X > [%]			
	[%] < X < [%]			
	X < [%]			

Il convient de noter que si un plus grand nombre de caractéristiques (c'est-à-dire de critères de comparabilité) peut être envisagé pour obtenir un degré plus élevé de comparabilité avec la transaction contrôlée du champ d'application, l'application de critères excessifs pourrait entraîner un grand nombre de segments de matrice et réduire le nombre d'observations dans un segment donné.

Un autre problème potentiel avec l'approche de matrice de prix est le risque d'un « effet de falaise » par lequel une petite variation dans la partie visée pourrait faire en sorte que la partie visée soit dans un segment de matrice différent et se voit attribuer un résultat substantiellement différent. Il sera donc important de voir comment concevoir les dimensions/critères de la matrice de manière à résoudre ces problèmes potentiels tout en ne compromettant pas l'objectif du Montant B, à savoir la simplification.

Les variables précises à inclure dans la matrice de prix sont identifiées par le Cadre Inclusif à partir des relations statistiquement observées entre les caractéristiques économiquement pertinentes et la rentabilité attendue pour les distributeurs indépendants sur la base du travail économétrique en cours du Cadre inclusif. Il est possible que l'utilisation de facteurs quantitatifs (tels que l'intensité des actifs) comme base des ajustements plutôt que comme critères pour une dimension de la matrice puisse résoudre certains des problèmes potentiels identifiés ci-dessus et permettre l'utilisation de facteurs principalement qualitatifs pour les dimensions de la matrice.

ii. Outil mécanique d'établissement de prix

Le Cadre inclusif continue d'identifier et de tester les facteurs de profit à l'aide de la modélisation économétrique. Si les travaux continuent à identifier des relations statistiques significatives entre certaines caractéristiques des distributeurs et la rentabilité, une autre méthode d'établissement de prix mécaniques pourrait être envisagée. Cette approche permettrait une « traduction » des données sous-jacentes dérivées selon les critères communs d'analyse comparative en outils mécaniques d'établissement de prix, tels qu'une formule ou un ensemble d'ajustements

quantitatifs, afin de dériver de manière fiable la rentabilité de pleine concurrence adaptée aux caractéristiques économiquement pertinentes de la partie visée.

Il existe diverses approches mécaniques ou formules qui pourraient être adoptées pour déterminer le revenu d'une partie visée. Par exemple, une de ces approches consisterait à développer une équation de régression pour estimer les revenus des distributeurs indépendants sur la base de certaines données financières et d'autres caractéristiques pertinentes des distributeurs, et à déterminer ensuite le revenu d'une partie visée en appliquant l'équation de régression aux données financières correspondantes et aux caractéristiques pertinentes de la partie visée. Une autre approche mécanique de ce type pourrait impliquer l'application d'un ou de plusieurs indicateurs de bénéfice net spécifiques avec des ajustements éventuels pour améliorer la fiabilité du résultat de pleine concurrence sur la base des caractéristiques financières ou autres déterminées par l'analyse statistique comme ayant un impact sur le bénéfice du distributeur.

Un indicateur de bénéfice net, à savoir le bénéfice net divisé par les ventes, ou la marge bénéficiaire nette, est fréquemment utilisé pour déterminer le prix de pleine concurrence des achats effectués auprès d'une entreprise associée en vue de leur revente à des clients indépendants. Ceci est conforme aux approches en matière de prix couramment observées et actuellement adoptées par les contribuables et les administrations fiscales en ce qui concerne les transactions du champ d'application. En outre, les critères de délimitation du champ d'application, tels que les limitations des niveaux de dépenses de fonctionnement par rapport aux ventes, peuvent réduire la variation de l'impact sur les marges bénéficiaires des fonctions exercées par une entité du champ d'application et, par conséquent, peuvent améliorer la fiabilité de la marge bénéficiaire nette.

Nonobstant ce qui précède, certains membres du Cadre inclusif ont proposé d'envisager d'autres indicateurs du bénéfice net, notamment :

a. **Berry Ratio** – certains accords de distribution tels que les accords de commissionnaires et les accords d'agence de vente peuvent présenter différentes caractéristiques économiquement pertinentes dans la pratique et peuvent être excessivement rémunérés pour leurs contributions fonctionnelles dans le cadre d'un retour sur ventes. Un ratio de Berry peut être plus approprié que le retour sur ventes lorsque la valeur des fonctions exercées dans le cadre de la transaction contrôlée (compte tenu des actifs utilisés et du risque assumé) est proportionnelle aux frais opérationnels et n'est pas affectée de manière sensible par la valeur des produits distribués, c'est-à-dire qu'elle n'est pas proportionnelle aux ventes. On pourrait aussi faire valoir que ces entités ne satisfont pas aux critères de délimitation du champ de la distribution de base et par conséquent, ne relèvent pas du champ d'application du Montant B.

b. **Retour sur ventes avec un « ratio de Berry cap-and-collar »** – Une approche « Ratio de Berry cap-and-collar » pourrait être appliquée comme une barrière de sécurité à l'intérieur de laquelle la métrique primaire de retour sur ventes sera appliquée. Lorsque l'application d'une mesure de retour sur ventes produit un résultat de ratio de Berry en dehors d'une fourchette prédéfinie, le résultat sera ajusté à un point approprié dans la fourchette du ratio de Berry. Cette barrière de sécurité empêchera les entités du champ d'application particulièrement peu performantes de déclarer des majorations excessives des coûts résultant d'un retour sur ventes.

c. **Rendement des actifs** – Le rendement des actifs pourrait également constituer une base appropriée dans les cas où les actifs (plutôt que les coûts ou les ventes) sont un meilleur indicateur de la valeur ajoutée par la partie visée si les travaux techniques du Cadre inclusif démontrent une relation statistique significative entre le bénéfice d'exploitation et les actifs opérationnels. Un rendement des actifs pourrait être établi, conformément à l'utilisation de cet indicateur de bénéfice net dans d'autres cas où, comme pour le Montant B, les entités sont à faible risque et

ne possèdent pas de propriété intellectuelle unique ou de grande valeur.

d. **Utilisation d'une combinaison d'indicateurs de bénéfice net** – sous réserve de tests de fiabilité, une moyenne des résultats de bénéfice dérivés de l'application d'une combinaison d'indicateurs de bénéfice net (c'est-à-dire le retour sur ventes, le ratio Berry, le rendement des actifs) viserait à reconnaître l'application commune d'une métrique basée sur les ventes pour les fonctions de distribution, ainsi qu'à tenir compte de l'influence de l'intensité des actifs et des fonctions sur les bénéfices.

Dans un souci de simplification et de certitude fiscale, le cadre inclusif évalue actuellement les avantages potentiels liés à l'élaboration d'une méthode d'établissement du prix du Montant B qui tiendrait compte d'un résultat de pleine concurrence spécifique ou d'une fourchette très étroite de résultats (par exemple, inférieure à l'écart interquartile) dans le cadre de la matrice de prix ou de l'outil mécanique d'établissement des prix. Cependant, il est nécessaire d'approfondir la réflexion afin de comprendre les implications pratiques, tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales, consistant à cibler un résultat de pleine concurrence spécifique aux fins de l'établissement du prix du Montant B.

Étant donné que la méthode d'établissement du prix du Montant B s'appuiera sur un ensemble complet de données et tiendra compte des travaux techniques en cours du Cadre inclusif pour définir les caractéristiques économiques pertinentes, on s'attend à ce que les sociétés comparables identifiées aux fins de l'établissement de la matrice des prix ou de la conception de l'outil mécanique d'établissement des prix soient convenablement comparables en termes de caractéristiques dont on observe qu'elles influencent la rentabilité.

Néanmoins, des travaux supplémentaires sont nécessaires pour examiner dans quelles circonstances les ajustements de comparabilité peuvent encore être appropriés, s'il peut être démontré que de tels ajustements augmentent la fiabilité des résultats, et si les ajustements peuvent

être appliqués dans la pratique d'une manière qui ne porte pas atteinte aux objectifs politiques de simplification et de certitude fiscale.

Les ajustements spécifiques que les membres du Cadre inclusif ont identifiés comme nécessitant un examen plus approfondi sont comme suit :

- a. Ajustements de l'inventaire, du fonds de roulement, de l'actif opérationnel, de l'intensité de l'actif total ;
- b. Ajustements de l'intensité fonctionnelle ;
- c. Ajustements pour le risque pays et les ajustements pour le risque industrie ;
- d. Les ajustements relatifs aux commissionnaires/agents de vente comprenant :
 - i. les ajustements pour refléter les différentes

caractéristiques de risque des commissionnaires/agents de vente par rapport aux distributeurs de base achat/vente ;

ii. un ajustement de majoration des revenus de tiers pour refléter les ventes effectuées par les commissionnaires/agents mais non enregistrées dans les états financiers de l'entité concernée

Cependant, selon certains délégués, les ajustements de comparabilité ne sont pas couramment utilisés dans leurs juridictions car ils n'observent pas d'amélioration de la comparabilité résultant des ajustements, ce qui est nécessaire pour que les ajustements soient appropriés selon les TPG de l'OCDE. Alors que d'autres délégués déclarent que divers ajustements de comparabilité (tels que pour les niveaux d'actifs) ont une base solide dans la théorie économique et que les ajustements, une fois convenus comme faisant partie de la méthode d'évaluation du Montant B, seraient relativement faciles à appliquer dans la pratique..

Commentaires de l'ATAF

Comme indiqué dans le rapport de l'OCDE, il reste encore beaucoup de travail à faire par le Cadre inclusif sur le développement de la méthodologie d'établissement des prix du Montant B, et aucune décision n'a été prise par le Cadre inclusif en ce qui concerne sa version finale. L'ATAF soutient la poursuite des travaux menés par le Cadre inclusif pour explorer les deux options de résultats, soit une approche par matrice de prix, soit une approche par outil mécanique d'établissement des prix.

Nous reconnaissons également que certains membres du Cadre inclusif veulent envisager des indicateurs de bénéfice net autres que le bénéfice net divisé par les ventes ou la marge bénéficiaire nette. Le point de vue initial de l'ATAF est qu'il serait préférable d'utiliser la marge bénéficiaire nette comme indicateur de bénéfice net pour toutes les transactions du champ d'application dans la mesure où cela permettra d'avoir une règle plus simple et plus rationalisée. Cependant, nous ne sommes pas opposés à ce que le Cadre inclusif poursuive ses travaux concernant d'autres indicateurs potentiels de bénéfice net.

Nous soutenons fermement la poursuite des travaux sur les ajustements potentiels de comparabilité, notamment les ajustements du risque pays, car des rapports récents, tels que les travaux de « Transfer Pricing Economists for Development (TPED, 2019¹) », suggèrent qu'il existe une corrélation statistique significative entre les niveaux de rentabilité et le lieu d'implantation d'une entreprise. En outre, le Manuel pratique de résolution des difficultés d'accès aux données comparables pour l'analyse de prix de transfert de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (PCT) prévoit qu'un ajustement du risque-pays peut être effectué lorsque des données comparables étrangères sont utilisées. Nous sommes d'avis qu'il s'agit d'une question cruciale pour les entreprises à faible capacité qui, dans la plupart des cas, finiront par utiliser des comparables étrangers dans le cadre de la méthode d'établissement des prix du Montant B. Par conséquent, la méthodologie devrait prendre en compte cet ajustement afin de refléter les conditions de pleine concurrence et d'être en accord avec la théorie économique de la variabilité de la rentabilité en fonction de l'emplacement géographique des entreprises.

1. <https://tped.eu/wp-content/uploads/2019/12/TPED-FINAL-PAPER-1.pdf>

2.2.2. ACHATS AUPRÈS DE PLUSIEURS FOURNISSEURS PARTIES LIÉES

Lorsqu'une entité du champ d'application effectue des achats auprès de fournisseurs multiples liés (ou est engagée dans des transactions contrôlées multiples avec un seul fournisseur lié) et remplit les critères du champ d'application du Montant B en ce qui concerne ses activités réalisées dans le cadre de chaque transaction contrôlée, il est nécessaire d'examiner comment le Montant B peut être appliqué pour obtenir un prix de pleine concurrence pour chaque transaction contrôlée.

Le Cadre inclusif examine si une mesure de simplification spécifique pourrait être développée pour le Montant B. Par exemple, les contribuables pourraient adopter une méthodologie de répartition

raisonnable pour attribuer le bénéfice opérationnel d'une entité distributrice de base du champ d'application sur plusieurs transactions contrôlées (c'est-à-dire pour déterminer le prix interentreprises du point de vue de chaque fournisseur partie liée). Les TPG de l'OCDE n'excluent pas l'utilisation de clés de répartition tant qu'une telle approche est capable de produire des charges proportionnelles aux avantages réels ou raisonnablement attendus du bénéficiaire (voir paragraphes 7.23 et 7.24). Pour être conforme au principe de pleine concurrence, la méthode de répartition choisie doit aboutir à un résultat conforme à celui que des entreprises indépendantes comparables auraient été prêtes à accepter.

ATAF Comments

L'ATAF soutient les mesures qui simplifient les règles du Montant B, tout en reconnaissant que ces mesures doivent également faire en sorte que le Montant B soit aligné sur le principe de pleine concurrence. En ce qui concerne les situations où il y a des achats auprès de plusieurs fournisseurs liés, nous sommes favorables à ce que des travaux supplémentaires soient entrepris pour explorer des mesures de simplification potentielles telles que la possibilité d'utiliser une méthodologie de répartition raisonnable. Cependant, l'ATAF n'est pas en mesure de commenter la pertinence d'une telle méthodologie jusqu'à ce que le Cadre inclusif effectue un travail supplémentaire sur le développement d'une telle méthodologie.

AUTRES QUESTIONS

Le rapport de l'OCDE traite également des questions relatives à la documentation des prix de transfert du Montant B et des questions transitoires. Cependant, cette note technique ne donne des détails pas ces

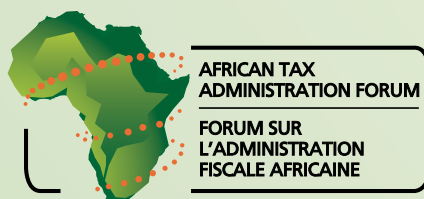
questions car, lors de nos précédentes discussions avec les membres de l'ATAF, celles-ci n'ont pas été identifiées comme soulevant des préoccupations particulières pour les pays africains.

Si vous avez des commentaires ou des questions sur cette note technique ou si vous avez besoin d'une assistance technique de la part d'ATAF, n'hésitez pas à contacter l'équipe d'ATAF :

Téléphone : +27 12 451 8800 | Courriel : communication@ataftax.org



REMARQUES



333 Grosvenor Street, Hatfield Gardens
Block G, Second Floor,
Pretoria, South Africa
0181

Département des programmes fiscaux

✉ tp@ataftax.org

☎ +27(0) 66 487 9691

Service des médias et de la communication

✉ communication@ataftax.org

☎ +27(0) 79 790 2960

www.ataftax.org