



Instructions supplémentaires sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables dans le cadre de l'Action 7 du Plan d'action BEPS

mai 2018

Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et
le transfert de bénéfices

**Instructions supplémentaires sur
l'attribution de bénéfices aux
établissements stables dans le cadre de
l'Action 7 du Plan d'action BEPS**

CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS

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.

Veuillez citer la publication comme:

OCDE (2018), *Instructions supplémentaires sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables dans le cadre de l'Action 7 du Plan d'action BEPS*

L'utilisateur est autorisé à copier, télécharger ou imprimer du Contenu OCDE pour son utilisation personnelle. Il peut aussi inclure des extraits de publications, de bases de données et produits multimédias de l'OCDE dans ses documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage commercial ou de traduction devront être adressées à rights@oecd.org. Les demandes d'autorisation de photocopier des extraits de publications de l'OCDE doivent être adressées, au Copyright Clearance Center, Inc. (CCC), E-mail : info@copyright.com ou au Centre Français d'exploitation du droit de copie (CFC), E-mail : contact@cfcopies.com.

Avant-propos

L'intégration des économies et des marchés nationaux a connu une accélération marquée ces dernières années, mettant à l'épreuve le cadre fiscal international conçu voilà plus d'un siècle. Les règles en place ont laissé apparaître des fragilités qui sont autant d'opportunités pour des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS), appelant une action résolue de la part des dirigeants pour restaurer la confiance dans le système et faire en sorte que les bénéfices soient imposés là où les activités économiques sont réalisées et là où la valeur est créée.

À la suite de la parution du rapport intitulé *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* en février 2013, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté en septembre 2013 un Plan d'action en 15 points visant à combattre ces pratiques. Les 15 actions à mener s'articulent autour de trois principaux piliers : harmoniser les règles nationales qui influent sur les activités transnationales, renforcer les exigences de substance dans les standards internationaux existants, et améliorer la transparence ainsi que la certitude.

Après deux ans de travail, des mesures en réponse aux 15 actions ont été délivrées aux dirigeants du G20 à Antalya en novembre 2015. Tous ces rapports, y compris ceux publiés à titre provisoire en 2014, ont été réunis au sein d'un ensemble complet de mesures, qui représente le premier remaniement d'importance des règles fiscales internationales depuis près d'un siècle. La mise en œuvre des nouvelles mesures devrait conduire les entreprises à déclarer leurs bénéfices là où les activités économiques qui les génèrent sont réalisées et là où la valeur est créée. Les stratégies de planification fiscale qui s'appuient sur des règles périmées ou sur des dispositifs nationaux mal coordonnés seront caduques.

La mise en œuvre est désormais au centre des travaux. L'application des mesures prévues passe par des modifications de la législation et des pratiques nationales et par l'adoption de nouvelles dispositions conventionnelles. La négociation d'un instrument multilatéral a abouti en 2016 pour faciliter la mise en œuvre des mesures liées au traité, et 67 pays ont signé l'instrument multilatéral le 7 juin 2017, ouvrant la voie à une mise en œuvre rapide des mesures liées aux traités. Les pays de l'OCDE et du G20 ont également décidé de poursuivre leur coopération en vue de garantir une application cohérente et coordonnée des recommandations issues du projet BEPS et de rendre le projet plus inclusif.

La mondialisation exige de trouver des solutions de portée mondiale et de nouer un dialogue mondial qui va au-delà des pays de l'OCDE et du G20. Une meilleure compréhension de la manière dont les recommandations issues du projet BEPS sont mises en pratique pourrait limiter les malentendus et les différends entre États. Une attention accrue portée à la mise en œuvre des actions et à l'administration de l'impôt pourrait être bénéfique tant pour les États que pour les entreprises. Enfin, des solutions sont proposées pour améliorer les données et les analyses, ce qui permettra d'évaluer et de quantifier régulièrement l'impact des mécanismes d'érosion de la base d'imposition et transfert de

bénéfices et les résultats des mesures issues du projet BEPS appliquées pour lutter contre ces pratiques.

De ce fait, l'OCDE a établi un Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS, rassemblant sur un pied d'égalité tous les pays et juridictions intéressés et engagés dans le Comité des affaires fiscales et ses organes subsidiaires. Le Cadre inclusif, qui compte déjà plus de 100 membres, contrôlera la mise en œuvre des standards minimums à travers les examens par les pairs, et finalisera l'élaboration de normes pour résoudre les problèmes liés au BEPS. En plus des membres du projet BEPS, d'autres organisations internationales et organes fiscaux régionaux sont engagés dans le travail du Cadre inclusif, et les entreprises et la société civile sont également consultés sur différentes problématiques.

Table des matières

Avant-propos	3
Table des matières	5
Résumé	6
1. Introduction	8
2. Attribution de bénéfices à des établissements stables résultant des modifications apportées à l'Article 5(4) et à ses commentaires.....	8
Exemple illustrant l'attribution de bénéfices aux établissements stables sous l'Article 5(4)	10
3. Attribution des bénéfices à des établissements stables suite aux modifications de l'article 5(5) et 5(6) et des commentaires qui s'y rapportent.....	12
Approches administratives servant la simplification	16
Exemples illustrant l'attribution de bénéfices aux établissements réputés stables au sens de l'article 5(5).....	17

Résumé

La définition d'établissement stable (ES) retenue dans les conventions fiscales est cruciale pour déterminer si une entreprise non-résidente doit payer l'impôt sur le revenu dans un autre État. Pour prévenir l'utilisation de certaines stratégies d'évasion fiscale qui ont été utilisées pour détourner la définition actuelle d'ES, le Rapport sur « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* » (Action 7 du Rapport, publié par l'OCDE en 2015) recommandait d'apporter des modifications à la définition d'ES figurant à l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, qui est largement utilisé comme base pour la négociation des conventions fiscales, suite aux travaux sur l'Action 7 du plan d'action BEPS.

En particulier, ce Rapport apportait des modifications pour couvrir des arrangements par lesquels une entreprise non-résidente effectue une vente de produits dans une juridiction par l'intermédiaire d'un commissionnaire ou d'un agent dépendant qui ne conclut pas formellement de contrats dans cette juridiction, évitant ainsi la taxation dans la juridiction concernée en dépit d'avoir un lien économique justifiant la reconnaissance d'une présence imposable. Le Rapport incluait également des modifications visant à empêcher l'exploitation des exceptions spécifiques retenues dans la définition de l'ES prévues à l'Article 5(4) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (2014), une question particulièrement pertinente dans le cas des entreprises numériques. Ces modifications ont été intégrées à l'Article 5 dans le cadre de la mise à jour du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE en 2017.

Quant aux règles d'attribution des bénéfices, le rapport concluait que les modifications apportées à la définition de l'établissement stable à l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ne nécessitaient pas un changement de fond des règles et instructions existantes en matière d'attribution des bénéfices aux ES. Cependant, le Rapport recommandait le développement d'instructions supplémentaires sur la manière dont les règles existantes de l'article 7 s'appliqueront aux ES qui résulteront des modifications prévues dans le Rapport (en particulier dans le cas des ES autres que ceux du secteur financier), en prenant en compte les instructions révisées contenues dans le Rapport « *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur* » (Actions 8-10 du Rapport, publié par l'OCDE en 2015).

Conformément au mandat qui lui avait été confié, le Comité des affaires fiscales a publié deux projets de discussion sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables (en juillet 2016 et en Juin 2017). Les parties intéressées ont été invitées à soumettre leurs commentaires sur la présente instruction supplémentaire concernant l'application des règles de l'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux ES résultant des modifications apportées à l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

L'instruction contenue dans ce rapport, qui a été préparée en tenant compte des commentaires reçus, définit les principes généraux énoncés aux paragraphes 1-10 et 26-44 sur l'attribution de bénéfices à des établissements stables dans les circonstances traitées par le Rapport BEPS sur l'Action 7. Il est important de noter que les pays

s'accordent sur le fait que ces principes sont pertinents et applicables pour attribuer des bénéfices à des établissements stables.

Les instructions supplémentaires couvrent en particulier les établissements stables résultant de l'article 5(5), y compris l'utilisation d'une structure de commissionnaire pour la vente de produits, d'une structure de vente en ligne de publicité ou d'une structure de passation de marches. Elles prévoient également des instructions complémentaires relatives aux établissements stables résultant des modifications apportées à l'article 5(4) et proposent un exemple concernant l'attribution de bénéfices à des établissements stables résultant de la règle anti-fragmentation énoncée à l'article 5(4.1).

INSTRUCTIONS SUPPLÉMENTAIRES SUR L'ATTRIBUTION DE BÉNÉFICES AUX ÉTABLISSEMENTS STABLES DANS LE CADRE DE L'ACTION 7 DU PLAN D'ACTION BEPS

1. Introduction

1. L'Action 7 du Plan BEPS d'action prévoyait d'apporter des modifications à la définition d'« établissement stable » (« ES ») figurant à l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de manière à empêcher qu'une installation puisse artificiellement échapper à ce statut par l'utilisation d'accords de commissionnaire visant à éviter l'application de l'article 5(5) ou par le recours aux exceptions applicables à certaines activités spécifiques prévues par l'article 5(4). Il prévoyait en outre que les travaux devraient porter sur des questions connexes ayant trait à l'attribution de bénéfices. Le résultat de ces travaux a été la publication du Rapport final 2015 sur l'Action 7 intitulé « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable » (« Rapport sur l'Action 7 »).

2. Il est précisé au paragraphe 19 du Rapport sur l'Action 7 (p. 45) que les modifications apportées à l'article 5 « *ne nécessitent pas un changement de fond des règles et instructions existantes en matière d'attribution de bénéfices à un établissement stable en vertu de l'article 7 [du Modèle de convention fiscale], mais nécessitent des instructions supplémentaires sur la manière dont les règles de l'article 7 s'appliqueront aux établissements stables qui résulteront des modifications prévues dans le présent rapport.... Il est aussi nécessaire de tenir compte des résultats du travail relatif aux autres parties du Plan d'action BEPS qui traitent des prix de transfert, en particulier du travail relatif aux incorporels, au risque et au capital* ».

2. Attribution de bénéfices à des établissements stables résultant des modifications apportées à l'Article 5(4) et à ses commentaires

3. Le Rapport sur l'Action 7 prévoit d'apporter des modifications à l'article 5(4) du Modèle de Convention fiscale et aux Commentaires correspondants.

4. Comme expliqué dans la synthèse du Rapport sur l'Action 7 (p. 10): « *En fonction des circonstances, des activités considérées précédemment comme revêtant uniquement un caractère préparatoire ou auxiliaire peuvent aujourd'hui correspondre aux activités essentielles de l'entreprise. Afin d'assurer que les bénéfices tirés de ces activités essentielles effectuées dans un pays soient imposables dans ce pays, l'article 5(4) est modifié de telle sorte que chacune des exceptions qu'il prévoit soit limitée aux activités qui revêtent par ailleurs un caractère « préparatoire ou auxiliaire... ».* « *Un des vecteurs d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices lié à l'article 5(4) résulte aussi de ce que l'on qualifie d'ordinaire de « fragmentation des activités ».* Étant donné la facilité avec laquelle les entreprises multinationales peuvent modifier leurs structures pour obtenir des avantages fiscaux, il importe de préciser qu'il n'est pas possible d'éviter le statut d'établissement stable en fragmentant un ensemble cohérent d'activités d'entreprise en plusieurs petites opérations afin de faire valoir que chaque partie n'effectue que des activités préparatoires ou auxiliaires qui bénéficient des exceptions

visées à l'article 5(4). La règle anti-fragmentation proposée [dans ce rapport] résoudra ces problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices ».

5. Le Rapport sur l'Action 7 inclut des Commentaires révisés sur l'article 5(4), qui présente des exemples de circonstances dans lesquelles certaines activités spécifiques ne pourront être considérées comme revêtant un caractère préparatoire ou auxiliaire. Le paragraphe 22¹ des Commentaires révisés, par exemple, indique (p.31 du Rapport sur l'Action 7) : « Si, par exemple, une entreprise de l'État R possède dans l'État S un entrepôt de très grande taille où travaille un nombre important de salariés dans le but principal d'entreposer et de livrer des marchandises que possède l'entreprise et que celle-ci vend en ligne à des clients dans l'État S, le paragraphe 4 ne s'appliquera pas à cet entrepôt puisque les activités d'entreposage et de livraison effectuées par l'intermédiaire de cet entrepôt, qui représente un actif important et nécessite un certain nombre de travailleurs, constituent une partie essentielle des activités de vente et de distribution de l'entreprise et n'ont pas, dès lors, un caractère préparatoire ou auxiliaire ».

6. En vertu de l'article 7 du Modèle de Convention fiscale, les bénéfices qui doivent être attribués à un ES sont ceux que l'ES aurait perçus s'il avait été une entreprise distincte et indépendante exerçant les activités qui lui valent d'être qualifié d'ES. Comme indiqué plus haut, ce principe s'applique que l'administration fiscale décide ou non d'adopter l'approche autorisée par l'OCDE, telle que présentée dans le Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables.² Par conséquent, dès lors que l'existence d'un ES a été établie parce que les activités exercées ne revêtent pas un caractère préparatoire ou auxiliaire au sens de l'article 5(4), l'attribution de bénéfices à cet ES doit être déterminée dans le cadre d'une analyse du montant des recettes et des dépenses que l'ES aurait déclaré s'il s'agissait d'une entreprise distincte et indépendante.

7. La règle anti-fragmentation recommandée dans le Rapport sur l'Action 7 (p. 39) est présentée dans le nouveau paragraphe 4.1 de l'article 5. Elle empêche d'accorder, au titre du paragraphe 4, une exception au statut d'établissement stable pour les activités qui pourraient être considérées isolément comme revêtant un caractère préparatoire ou auxiliaire mais qui font partie d'un ensemble plus vaste d'activités réalisées dans le pays de la source par l'entreprise (seule ou avec une entreprise étroitement liée), si les activités exercées cumulativement « constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise ».

8. L'article 5(4.1) s'applique dans deux cas de figure. Il s'applique tout d'abord lorsque l'entreprise non résidente ou une entreprise étroitement liée possède déjà un ES dans le pays de la source, et que les activités en question constituent des fonctions complémentaires faisant partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise. Il conviendra de déterminer si les activités de l'entreprise donnent lieu à un ou plusieurs ES dans le pays de la source au sens de l'article 5(4.1). Les bénéfices attribués aux ES et imposés dans le pays de la source sont les bénéfices tirés des activités commerciales exercées cumulativement qui constituent des fonctions complémentaires faisant partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise. Ils correspondent aux bénéfices que

¹ Renuméroté comme le paragraphe 62 des Commentaires sur l'Article 5 dans le Modèle de Convention fiscale 2017.

² Cette instruction ne vise pas à étendre l'application de l'approche OCDE aux pays qui n'ont pas adopté cette approche dans leurs traités ou leur législation interne.

chacun d'entre eux aurait réalisés s'il avait été une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités correspondantes, en tenant compte en particulier de l'effet potentiel du niveau d'intégration de ces activités sur ces bénéficiaires. Des exemples de ce type de configuration sont présentés dans le nouveau paragraphe 30.4³ des Commentaires révisés (p. 40 et 41 dans le Rapport sur l'Action 7).

9. L'Article 5(4.1) s'applique également en l'absence d'ES préexistant mais lorsque les activités exercées cumulativement dans le pays de la source par l'entreprise non résidente et les entreprises étroitement liées non résidentes forment un ensemble cohérent d'activités qui ne revêtent pas un caractère simplement préparatoire ou auxiliaire. Dans ce cas de figure, il conviendra de déterminer si les activités des entreprises donnent lieu à un ou plusieurs ES dans le pays de la source au sens de l'article 5(4.1). Les bénéficiaires attribuables à chacun des ES ainsi créés sont ceux qui auraient été tirés des bénéfices générés par chacune des activités de l'ensemble cohérent d'activités exercées par l'ES s'il avait été une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités correspondantes, en tenant compte en particulier de l'effet potentiel sur ces bénéficiaires du niveau d'intégration de ces activités.

10. L'exemple ci-après est donné à des fins d'illustration et propose un cadre conceptuel synthétisant le principe d'attribution de bénéfices aux ES au sens de l'article 5(1). L'analyse présentée est fondée sur l'approche autorisée de l'OCDE présentée dans la version de 2010 de l'article 7. Néanmoins, l'attribution de bénéfices à un ES sera dans la pratique régie par la Convention fiscale applicable à chaque cas particulier.

Exemple illustrant l'attribution de bénéfices aux établissements stables sous l'Article 5(4)

Exemple 1: Activités d'entreposage, de livraison, de merchandising et de collecte d'informations

Faits

11. OnlineCo est une entreprise résidente du Pays R qui vend des biens via une plateforme en ligne directement à des clients situés sur différents marchés, dont le Pays S. Les biens sont achetés auprès de fournisseurs non liés. OnlineCo exploite un entrepôt dans le Pays S qui est géré par 25 salariés de OnlineCo. OnlineCo loue l'entrepôt à un propriétaire non lié. Les salariés gèrent la réception des expéditions des fournisseurs, le stockage des produits et l'exécution des livraisons aux clients dans le Pays S, en utilisant des prestataires de services de livraison indépendants, conformément aux instructions données par le siège social de OnlineCo.

12. OnlineCo possède également un bureau dans le Pays S qui ne se trouve pas au même endroit que l'entrepôt. Le bureau d'OnlineCo emploie 15 personnes responsables du merchandising des produits d'OnlineCo et de la collecte d'informations auprès des clients d'OnlineCo dans le Pays S.

13. Il existe une convention fiscale en vigueur entre le Pays R et le Pays S qui empêche le Pays S d'imposer les bénéfices commerciaux d'une entreprise résidente du Pays R, à l'exception des bénéfices attribuables à un ES de cette entreprise situé dans le

³ Renuméroté comme le paragraphe 81 des Commentaires sur l'Article 5 dans le Modèle de Convention fiscale 2017

Pays S. En vertu de cette convention, les bénéfices attribuables à un ES sont les bénéfices que l'ES aurait perçus s'il avait été une entreprise distincte et indépendante engagée dans des activités identiques ou similaires dans des conditions identiques ou similaires, en tenant compte des fonctions accomplies, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et par l'intermédiaire d'autres composantes de l'entreprise. La définition de l'ES qui figure dans la convention tient compte des modifications apportées à l'article 5(4) du Modèle de Convention fiscale recommandées dans le Rapport sur l'Action 7, y compris l'ajout du paragraphe 4.1.

Analyse

14. Sous réserve que les activités commerciales exercées par OnlineCo dans l'entrepôt et au bureau constituent des fonctions complémentaires faisant partie d'un ensemble cohérent d'opérations commerciales, l'entrepôt et le bureau constituent deux ES dans le Pays S au sens de l'article 5(1) du Modèle de Convention fiscale, car chacun de ces emplacements constitue une installation fixe d'affaires par le biais de laquelle OnlineCo exerce partiellement ses activités, et les activités d'ensemble résultant de la combinaison des activités menées dans le Pays S ne sont pas de nature préparatoire ou auxiliaire.

15. En vertu de l'article 7, les bénéfices attribuables à l'ES constitué de l'entrepôt de OnlineCo sont ceux que l'ES aurait perçus s'il avait été une entreprise distincte et indépendante engagée dans les mêmes activités de stockage et de livraison.

16. Dans le cadre de la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE, l'analyse fonctionnelle et factuelle montre que le personnel d'OnlineCo situé dans le Pays R s'occupe de l'achat des biens auprès de fournisseurs non liés et de la vente des biens à des tiers clients. En conséquence, le siège d'OnlineCo est supposé assumer les droits et obligations d'OnlineCo découlant des transactions réalisées entre OnlineCo et les fournisseurs non liés ainsi qu'entre OnlineCo et ses clients.

17. L'analyse indique aussi que le personnel de l'ES est responsable de la location de l'entrepôt et du recours à des prestataires indépendants de services de livraison dans le Pays S. En conséquence, l'ES est supposé assumer les droits et obligations d'OnlineCo découlant des transactions réalisées entre OnlineCo et le propriétaire de l'entrepôt ainsi qu'entre OnlineCo et les prestataires indépendants de services de livraison.

18. L'analyse fonctionnelle et factuelle démontre en outre que les fonctions humaines significatives pertinentes pour la gestion de l'entrepôt sont exercées par le personnel de l'ES dans le Pays S. En conséquence, l'ES est supposé être le propriétaire économique de l'entrepôt.

19. De plus, la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE exige la prise en compte de toute opération interne effectuée entre l'ES et le siège. Dans cet exemple, l'opération est supposée être la fourniture au siège, par l'ES constitué de l'entrepôt, de services de stockage et de livraison.

20. Dans le cadre de la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE, les instructions figurant dans les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales sont appliquées par analogie pour déterminer le prix de pleine concurrence de l'opération interne effectuée entre l'ES et le siège. En l'espèce, ce prix serait égal au montant qu'OnlineCo aurait dû payer s'il avait bénéficié des services de stockage et de livraison d'une entreprise indépendante dans le Pays S (en attribuant à ce prestataire de services la

propriété des actifs d'OnlineCo liés à ces fonctions, et la prise en charge des risques d'OnlineCo liés à ces fonctions).

21. En vertu de l'article 7, les bénéfices attribuables à l'ES constitué du bureau de OnlineCo sont ceux que l'ES aurait réalisés s'il avait été une entreprise distincte et indépendante accomplissant les activités de merchandising et de collecte d'informations.

22. Dans le cadre de la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE, l'analyse fonctionnelle et factuelle montre que le personnel de l'ES est responsable des activités de merchandising et de collecte d'informations dans le Pays S. En conséquence, l'ES est supposé assumer les droits et obligations d'OnlineCo découlant de toute opération effectuée avec des parties non liées dans le cadre de la prestation de services de merchandising et de collecte d'informations.

23. Cette analyse indique également que les fonctions humaines significatives pertinentes pour la gestion du bureau sont exercées par le personnel de l'ES dans le Pays S. En conséquence, l'ES est supposé être le propriétaire économique du bureau.

24. La première étape de l'approche autorisée de l'OCDE exige la prise en compte de toute opération interne effectuée entre l'ES et le siège. Dans cet exemple, l'opération est supposée être la fourniture au siège, par l'ES constitué du bureau, de services de merchandising et de collecte d'informations.

25. Dans le cadre de la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE, les instructions figurant dans les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales sont appliquées par analogie pour déterminer la rémunération de pleine concurrence correspondant à l'opération interne effectuée entre l'ES et le siège. En l'espèce, elle serait égale au montant qu'OnlineCo aurait dû payer s'il avait obtenu les mêmes services de merchandising et de collecte d'informations auprès d'une entreprise indépendante dans le Pays S (en attribuant à ce prestataire de services la propriété des actifs d'OnlineCo liés à ces fonctions, et la prise en charge des risques d'OnlineCo lié à ces fonctions).

3. Attribution des bénéfices à des établissements stables suite aux modifications de l'article 5(5) et 5(6) et des commentaires qui s'y rapportent

26. Le Rapport sur l'Action 7 prévoit d'apporter des modifications à l'article 5(5) et (6) du Modèle de convention fiscale et aux Commentaires qui s'y rapportent.

27. On peut lire au paragraphe 9 du Rapport sur l'Action 7 (p. 15) que : « *Sur le plan de la politique fiscale, lorsque les activités qu'un intermédiaire exerce dans un pays visent la conclusion régulière de contrats devant être exécutés par une entreprise étrangère, celle-ci devrait être considérée comme ayant une présence imposable dans ce pays, sauf si l'intermédiaire exerce ces activités dans le cadre d'une entreprise indépendante. Les modifications de l'article 5(5) et 5(6) et le commentaire détaillé qui s'y rapporte qui apparaissent ci-après règlent la question des accords de commissionnaire et des stratégies similaires en veillant à ce que la formulation de ces dispositions traduise mieux cette politique sous-jacente* ».

28. Il est préconisé dans le Rapport sur l'Action 7 que l'article 5(5) soit modifié de telle sorte que, sous réserve de l'article 5(6), l'on considère qu'une entreprise possède un ES dans un État contractant lorsqu'une personne agit dans cet État pour le compte de l'entreprise et « *ce faisant, conclut habituellement des contrats, où joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus* ».

sans modification matérielle par l'entreprise », et que ces contrats soit sont au nom de l'entreprise, soit prévoient le transfert de la propriété de biens ou la fourniture de services par cette entreprise.

29. Il est recommandé dans le Rapport sur l'Action 7 que l'article 5(6) soit modifié de telle sorte que, bien que l'existence d'un ES ne soit pas présumée en vertu de l'article 5(5) lorsque la personne agissant dans cet État pour le compte de l'entreprise le fait dans le cadre ordinaire de son activité en tant qu'agent indépendant, une personne ne puisse être considérée comme un agent indépendant si elle agit « *exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée* ». Le sens du concept de « personne étroitement liée à une entreprise » est précisé dans un alinéa distinct de l'article 5(6).⁴

30. Si les modifications apportées à l'article 5(5) et 5(6) par le Rapport sur l'Action 7 ont modifié le seuil à partir duquel l'existence d'un ES est présumée en vertu de l'article 5(5), elles n'ont pas modifié la nature de l'ES : l'entreprise non résidente « *est considérée comme ayant un établissement stable dans [l'État dans lequel l'agent dépendant d'elle agit pour son compte] au regard de toute activité que cette personne [à savoir l'agent dépendant] exerce pour l'entreprise [non résidente]* ». C'est pourquoi toute approche de l'attribution de bénéfices à un ES présumé en vertu de la version de l'article 5(5) antérieure au Plan d'action BEPS devrait donc être applicable à un ES présumé en vertu de la version de l'article 5(5) postérieure au Plan d'action BEPS.

31. Lorsque l'existence d'un ES a été établie en vertu de l'article 5(5), un des effets du paragraphe 5 sera généralement que les droits et obligations découlant des contrats visés à l'article 5(5) seront probablement attribués à l'établissement stable. Il importe toutefois de noter que cela ne signifie pas nécessairement que la totalité des bénéfices générés par l'exécution de ces contrats doit être attribuée à l'établissement stable. La détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable qui résulte de l'application de l'article 5(5) sera régie par les règles de l'article 7 ; à l'évidence, cela supposera que les activités exercées par d'autres entreprises et par le reste de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable soient correctement rémunérées, de sorte que les bénéfices attribuables à l'établissement stable en vertu de l'article 7 soient uniquement ceux que cet établissement aurait réalisés s'il avait été une entreprise distincte et indépendante exerçant les activités que l'agent dépendant exécute pour le compte de l'entreprise non résidente⁵.

32. C'est pourquoi les bénéfices à attribuer à un ES mis en évidence aux termes de l'article 5(5) doivent être déterminés conformément à l'article 7 de la convention fiscale. L'article 7 est fondé sur le principe élémentaire selon lequel les bénéfices attribuables à un ES sont ceux que cet ES aurait réalisés s'il avait été une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou similaires dans des conditions identiques ou similaires. Ce principe s'applique indépendamment du fait que l'administration fiscale adopte l'approche autorisée de l'OCDE décrite à l'article 7 de la version de 2010 du Modèle de convention fiscale telle qu'elle figure dans le rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices à des établissements stables ou toute autre approche

⁴ Le sens du terme « étroitement lié » est défini dans le nouveau paragraphe 8 de l'Article 5 du Modèle de Convention fiscale 2017.

⁵ Voir paragraphe 35.1 des Commentaires sur l'Article 5, page 23 du Rapport sur l'Action 7. Ce paragraphe a été renuméroté comme le paragraphe 101 des Commentaires sur l'Article 5 du Modèle de Convention fiscale 2017.

utilisée pour l'attribution de bénéfices en vertu de la version précédente de l'article 7 du Modèle de convention fiscale.⁶

33. Lorsque l'existence d'un ES est présumée en vertu de l'article 5(5) en raison des activités d'un intermédiaire⁷, ces activités intéressent deux contribuables dans le pays d'accueil : l'intermédiaire (qui peut être un résident du pays d'accueil) et l'ES (qui est un ES d'une entreprise non résidente). La rémunération de pleine concurrence versée à l'intermédiaire en contrepartie des services qu'il fournit à l'entreprise non résidente est l'un des éléments qu'il y a lieu de déterminer et de déduire pour le calcul des bénéfices attribuables à l'ES en vertu de l'article 7.

34. Dans certains cas, l'intermédiaire et l'entreprise non résidente sont des entreprises associées. En pareil cas, l'article 9 et l'article 7 du Modèle de convention fiscale entrent en jeu pour la détermination du montant total des bénéfices imposables dans le pays d'accueil. Si l'article 9 autorise des ajustements des bénéfices des entreprises associées dès lors que les modalités et conditions de la transaction réalisée entre les entreprises associées (à savoir l'entreprise non résidente et l'intermédiaire) ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence, l'article 7 permet de déterminer sur quelle base les bénéfices sont attribuables à l'ES de l'entreprise non résidente. Les instructions relatives à l'application de l'article 9 donnant corps au principe de pleine concurrence sont contenues dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les « Principes applicables en matière de prix de transfert »).

35. Le Modèle de convention fiscale et les commentaires qui s'y rapportent ne précisent pas explicitement si un ajustement des bénéfices en vertu de l'article 9 doit précéder l'attribution des bénéfices conformément à l'article 7. Cependant, nombre de juridictions estiment logique et rationnel de commencer par délimiter précisément la transaction réelle réalisée entre l'entreprise non résidente et l'intermédiaire, et de déterminer ensuite les bénéfices de pleine concurrence qui en résultent tandis que d'autres décident parfois de conduire d'abord une analyse en vertu de l'article 7 avant d'appliquer l'article 9 pour procéder à un ajustement des bénéfices des entreprises associées (à savoir l'entreprise non résidente et l'intermédiaire). En tout état de cause, l'ordre dans lequel l'article 7 et l'article 9 sont appliqués ne devrait pas avoir d'effet sur le montant des bénéfices sur lesquels le pays de la source dispose de droits d'imposition au titre des activités exercées par l'intermédiaire dans ce pays pour le compte de l'entreprise non résidente associée. L'approche adoptée par une juridiction devrait être appliquée de manière cohérente et pourrait être rendue publique dans le but d'offrir transparence et certitude aux contribuables. En outre, toute approche de l'application des articles 7 et 9 à des cas où l'existence d'ES est présumée en vertu de l'article 5(5) doit permettre de veiller à ce qu'il n'y ait pas de double imposition dans le pays de la source, autrement dit d'imposition des mêmes bénéfices au niveau de l'ES (en vertu des règles d'attribution des bénéfices) et au niveau de l'intermédiaire (en vertu des règles applicables en matière de

⁶ Comme indiqué précédemment, cette instruction ne vise pas à étendre l'application de l'approche OCDE aux pays qui n'ont pas adopté cette approche dans leurs traités ou leur législation interne.

⁷ Aux fins de cette instruction, le terme « intermédiaire » fait référence à une personne, salariée ou non de l'entreprise, qui agit pour le compte de celle-ci et ne le fait pas dans le cadre de l'exercice d'une activité conduite en tant qu'agent indépendant au sens de l'article 5(6). Dans l'approche autorisée de l'OCDE, il renvoie à l'entreprise agent dépendant (voir sections B-6 et D-5 de la Partie I du Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices à des établissements stables).

prix de transfert). On attend donc des juridictions qu'elles mettent en place au sein de leurs propres systèmes juridiques et/ou administratifs les principes, doctrines et autres mécanismes requis pour éliminer la double imposition dans le pays de la source.

36. Il est judicieux de s'intéresser aux conséquences que les travaux relatifs aux prix de transfert entrepris au titre des Actions 8-10 du Plan d'action BEPS, en particulier en ce qui concerne la prise en charge des risques, peuvent avoir sur la détermination de la rémunération de pleine concurrence versée à l'intermédiaire en contrepartie des services qu'il fournit à l'entreprise non résidente et, partant, sur les bénéfices attribuables à l'ES. Les instructions élaborées au titre des Actions 8-10 du Plan d'action BEPS et intégrées dans le chapitre I des Principes applicables en matière de prix de transfert ont permis de préciser que les allocations contractuelles de risques ne sont respectées que lorsqu'elles sont étayées par le contrôle effectif des risques et la capacité financière de les assumer. Les instructions figurant dans la section D.1.2 du chapitre I des Principes applicables en matière de prix de transfert ont établi, entre autres choses, que lorsque la partie assumant contractuellement le risque ne le contrôle pas ou n'a pas la capacité financière de l'assumer, celui-ci doit être attribué à l'entreprise exerçant le contrôle et ayant la capacité financière de l'assumer.

37. Cette allocation des risques en vertu des Principes applicables en matière de prix de transfert est effectuée uniquement aux fins de la détermination des bénéfices imposables des entreprises associées et ne présume donc en rien de la non-reconnaissance de la transaction réalisée entre elles ou de la relation juridique créée par la réalisation de transactions entre elles et d'autres entreprises. En d'autres termes, l'allocation des risques aux fins des prix de transfert ne modifie en rien les faits sur lesquels repose l'application de l'article 5(5) – à savoir :

- l'intermédiaire agit dans un État contractant pour le compte de l'entreprise non résidente ;
- ce faisant, l'intermédiaire conclut habituellement des contrats, ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification matérielle par l'entreprise non résidente ; et
- ces contrats soit sont au nom de l'entreprise non résidente, soit prévoient le transfert de la propriété, ou la concession du droit d'utiliser, des biens appartenant à l'entreprise non résidente, ou concernent la fourniture de services par l'entreprise non résidente.

38. Dans le cas d'un ES, la situation factuelle et juridique veut que ce n'est pas une seule partie d'une entreprise qui détient légalement les actifs, assume les risques, possède le capital ou conclut les contrats avec des entreprises distinctes. Le mécanisme employé pour déterminer l'attribution de la prise en charge des risques à un ES dépendra de la convention fiscale applicable dans une situation donnée.

39. Par exemple, l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent de la version 2010 du Modèle de convention fiscale reposent sur l'approche autorisée de l'OCDE qui est décrite de façon plus détaillée dans le Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices à des établissements stables. L'approche autorisée de l'OCDE fait référence à la notion de « fonctions humaines significatives » pour l'attribution de la prise de risques et de la propriété économique des actifs à un ES. Pour une analyse détaillée, se reporter aux paragraphes 21-27 et 68-71 de la Partie I du Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices.

40. Lorsque des fonctions pourraient être considérées à la fois comme des fonctions humaines significatives pour l'attribution des risques aux fins de l'approche autorisée de l'OCDE et comme des fonctions de contrôle des risques aux fins de l'article 9, on ne peut en conclure que ces deux notions se recoupent et peuvent être interchangeables aux fins de l'article 7 et de l'article 9.

41. Cela étant, lorsque l'article 7 et l'article 9 sont applicables (c'est-à-dire lorsque l'intermédiaire et l'entreprise non résidente sont des entreprises associées) et lorsque les fonctions exercées par l'intermédiaire peuvent être qualifiées de fonctions humaines significatives pour l'attribution d'un risque spécifique à l'ES et de fonctions de contrôle des risques pour l'attribution d'un risque en vertu de l'article 9, il importe de veiller à ce que le risque auquel se rapporte ces fonctions ne soit pas simultanément attribué à l'intermédiaire (sous réserve des conditions énoncées dans la section D du chapitre I des Principes applicables en matière de prix de transfert) et à l'ES (en vertu de l'article 7). En conséquence, lorsqu'il apparaît qu'un risque est assumé par l'intermédiaire conformément aux instructions figurant dans la section D.1.2 du chapitre I, on ne peut considérer qu'il est assumé par l'entreprise non résidente ou l'ES aux fins de l'article 7 car il pourrait en résulter une double imposition dans le pays de la source due au fait que les bénéfices seraient imposés moyennant une double prise en charge du risque, au niveau de l'ES et au niveau de l'intermédiaire.

42. Il y a lieu de noter que les droits d'imposition du pays d'accueil ne sont pas nécessairement épuisés lorsqu'on s'est assuré qu'une rémunération de pleine concurrence a été versée à l'intermédiaire. Comme indiqué précédemment, l'un des éléments à déterminer et à déduire lors du calcul des bénéfices attribuables à l'ES est la rémunération de pleine concurrence de l'intermédiaire. Selon les faits et circonstances propres à une situation donnée, le montant net des bénéfices attribuables à l'ES peut être soit positif, soit nul, soit négatif (il s'agit alors d'une perte). En particulier, lorsque la délimitation exacte de la transaction conformément aux instructions énoncées au chapitre I des Principes applicables en matière de prix de transfert montre que l'intermédiaire assume les risques inhérents aux transactions réalisées par l'entreprise non résidente, les bénéfices attribuables à l'ES pourraient être minimes ou même nuls.

Approches administratives servant la simplification

43. Il est indiqué dans le Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices à des établissements stables qu'il peut exister des solutions administratives commodes pour la reconnaissance de l'existence d'un ES au sens de l'article 5(5) et la perception de l'impôt adéquat se rapportant à l'activité de l'intermédiaire. Si le Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices à des établissements stables prévoit certes des instructions de cette nature dans le cadre de l'approche autorisée de l'OCDE, les juridictions qui n'appliquent pas cette approche peuvent également adopter des mécanismes visant à simplifier les obligations fiscales des contribuables liées à l'existence d'un ES dans le pays de la source. L'adoption de procédures administratives commodes de ce type dans le pays d'accueil ne modifierait en rien les droits d'imposition du pays d'origine ou du pays d'accueil. Par ailleurs, l'adoption de procédures de simplification par une juridiction ne devrait pas compromettre la capacité de l'entreprise non résidente d'éliminer la double imposition en vertu de l'article 23 de la convention fiscale applicable.

44. Il importe en outre de noter que la charge pesant potentiellement sur une entreprise non résidente du fait qu'elle doit se conformer aux obligations déclaratives et aux obligations en matière de règlement de l'impôt en vigueur dans le pays d'accueil dès

lors qu'il est établi qu'elle y possède un ES au sens de l'article 5(5) ne peut être considérée comme négligeable, et qu'aucun élément dans les présentes instructions ne devrait être interprété comme empêchant les pays d'accueil de recourir à une procédure administrative commode du type de celle mentionnée précédemment⁸. Par exemple, un certain nombre de pays perçoivent effectivement l'impôt uniquement auprès de l'intermédiaire même si le montant de l'impôt est calculé en référence aux activités de l'intermédiaire et à celles de l'ES au sens de l'article 5(5)⁹.

Exemples illustrant l'attribution de bénéfices aux établissements réputés stables au sens de l'article 5(5)

45. Les exemples ci-après sont donnés à titre d'illustration et proposent un cadre conceptuel synthétisant les principes définis dans les paragraphes précédents relatifs à l'attribution de bénéfices aux établissements réputés stables au sens de l'article 5(5). Il ne faudrait pas conclure de ces exemples que tel ou tel accord de pleine concurrence spécifique doit être appliqué dans des situations concrètes. L'analyse retenue est fondée sur l'approche autorisée de l'OCDE présentée dans la version de 2010 de l'article 7. Néanmoins, l'attribution de bénéfices à un ES sera dans la pratique régie par la Convention fiscale applicable à chaque cas particulier.

46. Il convient de noter que de nombreuses conventions fiscales contiennent une version de l'article 7 qui n'impose pas le recours à l'approche autorisée de l'OCDE. Dans les situations relevant du champ d'application de ces conventions, la méthode d'attribution des bénéfices à un ES aux fins de l'article 7 de la convention applicable peut différer sensiblement de l'approche autorisée de l'OCDE et ce, éventuellement en fonction de l'articulation entre la convention et le droit interne de la juridiction dans laquelle l'ES est situé (notamment en fonction du fait que la convention autorise expressément, ou non, le recours à une méthode de répartition qui est d'usage en droit interne, et que le droit interne prévoit, ou non, une telle méthode). Dans d'autres cas, il arrive que la convention interdise expressément la prise en compte d'opérations notionnelles effectuées entre l'ES et l'entreprise non résidente dont il fait partie (notamment les conventions comportant une version de l'article 7 fondée sur le Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement). C'est pourquoi il conviendrait de ne pas considérer que les exemples précédents illustrent la seule méthode appropriée d'attribution de bénéfices à un ES.

Exemple 2: Structure de commissionnaire (intermédiaire lié)

Faits

47. TradeCo est une entreprise résidente du Pays R qui achète et vend des widgets. SellCo, entreprise à participation conjointe résidente du Pays S, exerce en qualité de commissionnaire des activités de marketing et de vente dans le Pays S pour le compte de TradeCo. Autrement dit, SellCo vend en son nom propre des widgets à des acheteurs dans

⁸ Voir Partie I du Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, note 12.

⁹ Voir Partie I Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices à des établissements stables, paragraphe 246.

le Pays S, mais peut s'appuyer sur TradeCo, en vertu de l'accord de commissionnaire qui les lie, pour s'acquitter de son obligation de fournir des widgets auxdits acheteurs. SellCo ne possède à aucun moment les widgets et ne peut prétendre à aucun droit sur les sommes versées par les acheteurs pour les widgets. Ces sommes reviennent de droit à TradeCo. Le personnel de SellCo est responsable de la gestion des stocks et de la détermination et du suivi des niveaux de stock adéquats. Il est admis aux fins de cet exemple que TradeCo verse à SellCo une commission égale à un pourcentage du chiffre d'affaires perçu par TradeCo pour les ventes réalisées pour le compte de TradeCo par SellCo dans le Pays S. SellCo exerce des activités commerciales exclusivement pour TradeCo. TradeCo n'exerce aucune activité en son nom propre dans le Pays S et ne réalise aucune vente auprès de clients dans le Pays S en dehors de celles réalisées par SellCo pour son compte.

48. Il existe une convention fiscale en vigueur entre le Pays R et le Pays S qui empêche le Pays S d'imposer les bénéfices commerciaux d'une entreprise résidente du Pays R, à l'exception des bénéfices attribuables à un ES de cette entreprise situé dans le Pays S. En vertu de cette convention, les bénéfices attribuables à un ES sont les bénéfices que l'ES aurait perçus s'il avait été une entreprise distincte et indépendante engagée dans des activités identiques ou similaires dans des conditions identiques ou similaires, en tenant compte des fonctions accomplies, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et par l'intermédiaire d'autres composantes de l'entreprise. La définition de l'établissement stable retenue dans la convention tient compte des modifications apportées à l'article 5(5) et à l'article 5(6) du Modèle de Convention fiscale recommandées dans le Rapport sur l'Action 7.

Analyse

49. En vertu de l'article 5(5), TradeCo possède un ES dans le Pays S, puisque SellCo conclut habituellement dans ce pays des contrats de vente de biens pour le compte de TradeCo, sans exercer cette activité comme agent indépendant.

50. Conformément l'article 9, la rémunération que TradeCo verse à SellCo est considérée comme une rémunération de pleine concurrence, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés.

51. En vertu de l'article 7, les bénéfices attribuables à l'ES sont ceux que l'ES aurait perçus s'il avait été une entreprise distincte et indépendante engagée dans les mêmes activités que celles exercées par SellCo pour le compte de TradeCo.

52. Dans le cadre de la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE, l'analyse fonctionnelle et factuelle montre que le personnel de TradeCo situé dans le Pays R s'occupe de l'achat des widgets auprès de fournisseurs tiers. Elle indique également que les ventes de widgets aux consommateurs finaux sont conclues par le personnel de SellCo pour le compte de TradeCo dans le Pays S. En conséquence, l'ES est supposé assumer les droits et obligations de TradeCo découlant des transactions réalisées entre TradeCo et les consommateurs finaux ainsi qu'entre TradeCo et SellCo.

53. L'analyse fonctionnelle et factuelle démontre également que les fonctions humaines significatives pertinentes pour la prise en charge du risque et la gestion du stock sont exercées par le personnel de SellCo pour le compte de TradeCo dans le Pays S. En conséquence, l'ES est supposé être le propriétaire économique du stock et la partie assumant le risque de stock.

54. Par ailleurs, la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE exige la prise en compte de toute opération interne effectuée entre l'ES et le siège. Dans cet exemple, l'opération est supposée être la vente de biens à l'ES par le siège.

55. Dans le cadre de la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE, les instructions figurant dans les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales sont appliquées par analogie pour déterminer le prix de pleine concurrence de l'opération interne effectuée entre l'ES et le siège. En l'espèce, il serait égal au montant que TradeCo aurait perçu s'il avait vendu les biens à une partie non liée engagée dans des conditions identiques ou similaires dans des activités identiques ou similaires à celles exercées par SellCo pour le compte de TradeCo dans le Pays S (en attribuant à cette partie la propriété des actifs de TradeCo correspondant à ces fonctions, et la prise en charge des risques correspondant à ces fonctions).

56. Pour le calcul de l'impôt dû par l'ES, ce montant serait déduit, en tant que coût des biens vendus, et la rémunération versée à SellCo serait également une dépense déductible de même que toute autre dépense engagée, en quelque lieu que ce soit, aux fins de l'ES.

57. À des fins de commodité administrative, l'administration fiscale du Pays S peut choisir de prélever l'impôt uniquement auprès de SellCo même si le montant de l'impôt dû par SellCo et par l'ES est calculé séparément.

58. L'analyse serait la même dans l'exemple précédent si les données factuelles étaient identiques à l'exception de ce qui suit : SellCo ne réalise pas de ventes dans le Pays S en tant que commissionnaire, mais exerce des activités dans le Pays S dans le cadre d'un accord de prestation de services conclu avec TradeCo, qui prévoit que la rémunération due à SellCo correspond à un pourcentage du chiffre d'affaires perçu par TradeCo au titre des ventes réalisées auprès de clients dans le Pays S, et qu'en raison de l'accord, SellCo joue habituellement le rôle principal, menant à la conclusion habituelle de ventes par TradeCo dans le Pays R auprès de clients situés dans le Pays S sans modification substantielle des modalités et conditions d'achat des biens par les clients.

Exemple 3: Vente d'espaces publicitaires sur un site internet (intermédiaire lié)

Faits

59. SiteCo, entreprise résidente du Pays R, détient les droits sur un site Internet. SellCo, entreprise associée résidente du Pays S, exerce des activités de marketing pour le compte de SiteCo dans le Pays S dans le cadre d'un accord de prestation de services conclu avec SiteCo, qui prévoit que la rémunération due à SellCo correspond à un pourcentage du chiffre d'affaires perçu par SiteCo pour les ventes d'espaces publicitaires réalisées auprès de clients dans le Pays S. Il résulte de l'accord que SellCo joue habituellement le rôle principal conduisant à la conclusion habituelle de ventes par SiteCo dans le Pays R auprès de clients dans le Pays S sans modification substantielle des modalités et conditions d'achat d'espaces publicitaires par les clients. Le personnel de SellCo situé dans le Pays S est responsable de la détermination du montant, du type et de la forme de publicité adéquats. Les seules activités commerciales de SellCo sont celles qu'elle exerce pour SiteCo. SiteCo n'exerce aucune activité en son nom propre dans le Pays S et ne réalise aucune vente auprès de clients dans le Pays S autre que celles réalisées pour son compte par SellCo.

60. Il existe une convention fiscale en vigueur entre le Pays R et le Pays S qui empêche le Pays S d'imposer les bénéfices commerciaux d'une entreprise résidente du Pays R, à l'exception des bénéfices attribuables à un ES de cette entreprise situé dans le Pays S. En vertu de cette convention, les bénéfices attribuables à un ES sont les bénéfices que l'ES aurait perçus s'il avait été une entreprise distincte et indépendante engagée dans des activités identiques ou similaires dans des conditions identiques ou similaires, en tenant compte des fonctions accomplies, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et par l'intermédiaire d'autres composantes de l'entreprise. La définition de l'établissement stable retenue dans la convention tient compte des modifications apportées à l'article 5(5) et à l'article 5(6) du Modèle de Convention fiscale recommandées dans le Rapport sur l'Action 7.

Analyse

61. En vertu de l'article 5(5), SiteCo possède un ES dans le Pays S, étant donné que SellCo joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion habituelle de ventes par SiteCo dans le Pays R auprès de clients situés dans le Pays S sans modification substantielle des modalités et conditions d'achat d'espaces publicitaires par les clients.

62. En vertu de l'article 9, la rémunération que SiteCo verse à SellCo est considérée comme une rémunération de pleine concurrence compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés.

63. En vertu de l'article 7, les bénéfices attribuables à l'ES sont ceux que l'ES aurait perçus s'il avait été une entreprise distincte et indépendante engagée dans les mêmes activités que celles exercées par SellCo pour le compte de SiteCo.

64. Dans le cadre de la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE, l'analyse fonctionnelle et factuelle montre que les ventes d'espaces publicitaires à des clients sont effectuées, au fond, par le personnel de SellCo pour le compte de SiteCo dans le Pays S. En conséquence, l'ES est supposé assumer les droits et obligations de SiteCo découlant des transactions réalisées entre SiteCo et les consommateurs finaux ainsi qu'entre SiteCo et SellCo.

65. L'analyse révèle également que les fonctions humaines significatives pertinentes pour la prise en charge des risques associés à la détermination du montant, du type et de la forme de publicité sont exercées par le personnel de SellCo pour le compte de SiteCo dans le Pays S. En conséquence, l'ES est supposé être la partie qui assume le risque.

66. Par ailleurs, l'analyse conduite dans le cadre de la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE implique la prise en compte de toute opération interne effectuée entre l'ES et le siège. Dans cet exemple, l'opération est supposée être la vente d'espaces publicitaires à l'ES par le siège.

67. Dans le cadre de la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE, les instructions figurant dans les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales sont appliquées par analogie pour déterminer le prix de pleine concurrence de l'opération interne effectuée entre l'ES et le siège. En l'espèce, il serait égal au montant que SiteCo aurait perçu s'il avait vendu les droits d'espace publicitaire à une partie non liée exerçant dans des conditions identiques ou similaires des activités identiques ou similaires à celles exercées par SellCo pour le compte de SiteCo dans le Pays S (en attribuant à cette partie la propriété des actifs de SiteCo correspondant à ces fonctions, et la prise en charge des risques correspondant à ces fonctions).

68. Pour le calcul de l'impôt dû par l'ES, ce montant serait une dépense déductible et la rémunération versée à SellCo serait également une dépense déductible de même que toute autre dépense engagée, en quelque lieu que ce soit, aux fins de l'ES.

69. À des fins de commodité administrative, l'administration fiscale du Pays S peut choisir de prélever l'impôt uniquement auprès de SellCo même si le montant de l'impôt dû par SellCo et par l'ES est calculé séparément.

Exemple 4: achat de biens (intermédiaire lié)¹⁰

Faits

70. TradeCo, entreprise résidente du Pays R, exerce comme activité essentielle l'achat et la vente de widgets. BuyCo, société à participation conjointe résidente du Pays S, est engagée dans des activités d'achat pour le compte de TradeCo dans le Pays S. Agissant comme agent pour le compte et au nom de TradeCo, BuyCo achète des widgets auprès de fournisseurs non liés dans le Pays S. BuyCo ne possède à aucun moment les widgets et ne peut prétendre à aucun droit sur les sommes versées par les clients de TradeCo pour les widgets acquis par BuyCo. Ces sommes reviennent de droit à TradeCo. Le personnel de BuyCo est responsable de la gestion des stocks et de la détermination et du suivi des niveaux de stock adéquats. En admettant, aux fins de cet exemple, que la forme de rémunération versée est appropriée au vu des faits et circonstances propres au cas d'espèce, on suppose que TradeCo verse à BuyCo une commission correspondant à un pourcentage du coût des achats effectués par BuyCo pour le compte de TradeCo dans le Pays S. BuyCo exerce des activités commerciales exclusivement pour TradeCo. TradeCo n'exerce aucune activité en son nom propre dans le Pays S.

71. Il existe une convention fiscale en vigueur entre le Pays R et le Pays S qui empêche le Pays S d'imposer les bénéfices commerciaux d'une entreprise résidente du Pays R, à l'exception des bénéfices attribuables à un ES de cette entreprise situé dans le Pays S. En vertu de cette convention, les bénéfices attribuables à un ES sont les bénéfices que l'ES aurait perçus s'il avait été une entreprise distincte et indépendante engagée dans des activités identiques ou similaires dans des conditions identiques ou similaires, en tenant compte des fonctions accomplies, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et d'autres composantes de l'entreprise. La définition de l'établissement stable retenue dans la convention tient compte des modifications apportées à l'article 5 du Modèle de Convention fiscale recommandées dans le Rapport sur l'Action 7.

Analyse

72. En vertu de l'article 5(5), TradeCo possède un ES dans le Pays S, puisque BuyCo conclut habituellement dans ce pays des contrats pour le compte de TradeCo ; BuyCo n'exerce pas cette activité comme agent indépendant et l'achat de widgets à des fins de revente n'est pas une activité de nature préparatoire ou auxiliaire en lien avec l'activité de TradeCo.

¹⁰ L'attribution de bénéfices à un ES dans une situation comme celle décrite dans cet exemple peut être empêchée en vertu de la version de 2008 de l'article 7(5) du Modèle de convention fiscale selon lequel « Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des biens ou des marchandises pour l'entreprise ».

73. En vertu de l'article 7, les bénéfices attribuables à l'ES sont ceux que l'ES aurait perçus s'il avait été une entreprise distincte et indépendante exerçant les mêmes activités que celles exercées par BuyCo pour le compte de TradeCo.

74. En vertu de l'article 9, la rémunération que TradeCo verse à BuyCo est considérée comme une rémunération de pleine concurrence compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés.

75. Dans le cadre de la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE, l'analyse fonctionnelle et factuelle montre que le personnel de TradeCo situé dans le Pays R s'occupe de la vente des widgets à des tiers clients. Elle indique également que les achats de widgets auprès de fournisseurs non liés dans le Pays S sont conclus par le personnel de BuyCo pour le compte de TradeCo dans le Pays S. En conséquence, l'ES est supposé assumer les droits et obligations de TradeCo découlant des transactions réalisées entre TradeCo et les fournisseurs non liés dans le Pays S ainsi qu'entre TradeCo et BuyCo.

76. L'analyse fonctionnelle et factuelle démontre également que les fonctions humaines significatives pertinentes pour la prise en charge du risque de stock et pour l'attribution de la propriété du stock sont exercées par le personnel de BuyCo pour le compte de TradeCo dans le Pays S. En conséquence, l'ES est supposé être le propriétaire économique du stock et la partie qui assume le risque de stock.

77. Par ailleurs, la première étape de l'approche autorisée de l'OCDE exige la prise en compte de toute opération interne effectuée entre l'ES et le siège. Dans cet exemple, l'opération est supposée être la vente de stocks par l'ES au siège.

78. Dans le cadre de la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE, les instructions figurant dans les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales sont appliquées par analogie pour déterminer le prix de pleine concurrence de l'opération interne effectuée entre l'ES et le siège. En l'espèce, il serait égal à la somme que TradeCo aurait dû verser s'il avait acheté les widgets auprès d'un fournisseur non lié exerçant dans le Pays S des fonctions identiques à celles exercées par BuyCo pour le compte de TradeCo (en attribuant à ce fournisseur la propriété des actifs de TradeCo liés à ces fonctions, et la prise en charge des risques liés à ces fonctions).

79. Pour le calcul de l'impôt dû, l'ES doit déduire les montants versés en règlement des widgets dans le Pays S, de même que toute autre dépense engagée par BuyCo dans le cadre des fonctions de passation de marché exercées pour TradeCo, ainsi que la rémunération versée à BuyCo, de même que toute autre dépense engagée, en quelque lieu que ce soit, aux fins de l'ES.

80. À des fins de commodité administrative, l'administration fiscale du Pays S peut choisir de prélever l'impôt uniquement auprès de BuyCo même si le montant de l'impôt dû par BuyCo et par l'ES est calculé séparément.