

Annexe B. Approches de la mise en œuvre de la formule de calcul du Montant A

855. Une approche en trois étapes devra être appliquée pour calculer la fraction du Montant A imposable dans chacune des juridictions du marché éligibles. On pourrait à cette fin décider soit d'utiliser les montants de bénéfices exprimés en valeur absolue (approche fondée sur le bénéfice), soit d'appliquer des ratios de bénéfices (approche fondée sur la marge bénéficiaire). Les étapes décrites plus haut seraient appliquées sans changement ni variation dans ces deux approches, qui attribueraient par conséquent à chacune des juridictions du marché la même fraction du Montant A imposable. Cette identité de résultat est illustrée ci-dessous sous une forme algébrique, ainsi que dans les exemples des encadrés B.1. et B.2. Néanmoins certaines variations sont possibles dans l'administration concrète de ces deux approches, qui pourraient éclairer le choix de l'approche la plus pertinente aux fins du calcul et de la répartition du Montant A¹.

Approche fondée sur le bénéfice

856. Conformément aux trois étapes décrites plus haut, l'approche fondée sur le bénéfice peut être présentée sous une forme algébrique comme suit² :

- **Étape 1** : Isoler le bénéfice résiduel (éventuel) en excluant le bénéfice du groupe ou du segment qui n'excède pas un niveau de rentabilité convenu, par exemple un pourcentage du ratio bénéfice avant impôt/chiffre d'affaires (« z »). Si l'on prend pour hypothèse que « P » correspond à la base d'imposition au titre du Montant A pour le groupe ou le segment, « R » au chiffre d'affaires du groupe ou du segment, et « P/R » à la marge bénéficiaire du groupe ou du segment, alors le Montant A ne s'applique que si « P/R » est supérieur à z %, et que l'on peut calculer comme suit un bénéfice résiduel positif « W »³ :

$$W = P - (R \times z)$$

- **Étape 2** : Distinguer la fraction de bénéfice résiduel « W » pouvant être attribuée au titre du Montant A (la base d'imposition à répartir, « A »), et celle imputable à d'autres facteurs (« X »). Autrement dit $W = A + X$. Si la fraction de bénéfice résiduel pouvant être attribuée au titre du Montant A correspond, par exemple, à un certain pourcentage (« y »), alors « A » peut être calculé comme suit :

$$A = y \times W$$

- **Étape 3** : Répartir la base d'imposition à attribuer « A » entre les juridictions du marché qui remplissent le nouveau critère du lien. On utiliserait à cette fin une clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires (ratio rapportant le chiffre d'affaires de source locale au chiffre d'affaires total). Si l'on part du principe que le chiffre d'affaires de source locale du groupe ou du segment dans une juridiction du marché en particulier est « S », alors la clé de répartition correspond à « S/R ». Par conséquent, la fraction du Montant A pouvant être attribuée à ce marché en particulier, exprimée par « M », peut être calculée comme suit :

$$M = \frac{S}{R} \times A$$

857. Si l'on réunit les différents éléments de la formule, la formule de calcul du Montant A applicable en vertu de l'approche fondée sur le bénéfice est la suivante :

$$M = S/R \times y \times [P - (R \times z)]$$

Encadré B.1. Exemple - Approche fondée sur la marge bénéficiaire

Aux fins de cet exemple, on suppose que la formule de calcul du Montant A inclut un seuil de rentabilité de 10 % (étape 1) et un pourcentage de réattribution de 20 % (étape 2).

Faits

Le Groupe A est un grand groupe d'EMN dont l'activité exclusive est l'offre de services numériques automatisés (ADS) via une plateforme en ligne. On part du principe que le Groupe A est assimilé à un segment aux fins du calcul du Montant A et que son compte de résultat simplifié est le suivant :

	En millions EUR
Chiffre d'affaires (R)	25 000
Bénéfice avant impôt (P)	6 500
Marge bénéficiaire avant impôt (P/R)	26 %

On suppose également que le chiffre d'affaires provient exclusivement de trois juridictions du marché.

En millions EUR	Chiffre d'affaires local (\$)	
Marché 1	2 000	Filiale locale
Marché 2	18 000	Activité exercée à distance
Marché 3	5 000	Activité exercée à distance
Total	25 000	

En raison de la situation stratégique et de l'attractivité du Marché 1, le Groupe A a implanté une filiale locale sur le territoire de cette juridiction, qui exerce des activités de commercialisation et de distribution de référence pour le monde entier. À l'inverse, le Groupe A n'a pas de présence physique / imposable ni sur le Marché 2 ni sur le Marché 3, où les services sont fournis à distance par la filiale située sur le Marché 1. On suppose néanmoins aux fins du calcul du Montant A que le nouveau critère du lien sera rempli sur le Marché 2 et sur le Marché 3 (autrement dit que le seuil de chiffre d'affaires déclenchant le lien est dépassé).

Application de la formule de calcul du Montant A

Étape 1 - Seuil de rentabilité

On détermine le bénéfice résiduel du Groupe A (W) en retranchant 10 % de la marge sur le bénéfice avant impôt (P/R).

$$W = P - (R \times 10 \%)$$

$$W = 6\,500 - (25\,000 \times 10 \%)$$

$$\mathbf{W = 4\,000}$$

Étape 2 - Pourcentage de bénéfice à réattribuer

On détermine la base d'imposition à répartir (A) du Groupe A en multipliant le bénéfice résiduel (W) par 20 %.

$$A = 20 \% \times W$$

$$A = 20 \% * 4\ 000$$

$$A = 800$$

Étape 3 - Clé de répartition

La clé de répartition est fondée sur le ratio du chiffre d'affaires de source locale (S) rapporté au chiffre d'affaires total (R). Cette dernière étape détermine la fraction du Montant A imposable dans chacune des juridictions du marché éligibles (M), comme indiqué dans le tableau ci-après.

En millions EUR	Chiffre d'affaires de source locale (S)	Clé de répartition (S/R)	Montant A (M)
Marché 1	2 000	8 %	A * S/R = 64
Marché 2	18 000	72 %	A * S/R = 576
Marché 3	5 000	20 %	A * S/R = 160
Total	25 000	100 %	800

Approche fondée sur la marge bénéficiaire

858. Conformément aux trois étapes décrites plus haut, l'approche fondée sur la marge bénéficiaire peut être présentée sous une forme algébrique comme suit⁴ :

- **Étape 1** : Isoler le bénéfice résiduel (éventuel) du groupe ou du segment en retranchant du total de la marge bénéficiaire la marge sur les bénéfices standards présumés - par exemple un certain pourcentage du bénéfice avant impôt rapporté au chiffre d'affaires (« z »). Si l'on prend pour hypothèse que « P » correspond à la base d'imposition au titre du Montant A pour le groupe ou le segment, « R » au chiffre d'affaires du groupe ou du segment, et « P/R » à la marge bénéficiaire du groupe ou du segment, alors le Montant A ne s'applique que si « P/R » est supérieur à z %, et que l'on peut calculer comme suit un bénéfice résiduel positif « w » :

$$w = P/R - z$$

- **Étape 2** : Distinguer la fraction de rentabilité résiduelle « w » pouvant être attribuée au titre du Montant A (la base d'imposition à répartir, « a »), et celle imputable à d'autres facteurs (« X »), comme les actifs incorporels de commercialisation, le capital et le risque. Si la fraction de rentabilité résiduelle pouvant être attribuée au titre du Montant A correspond, par exemple, à un certain pourcentage (« y »), alors « a » peut être calculé comme suit :

$$a = y \times w$$

- **Étape 3** : Répartir la fraction appropriée de rentabilité résiduelle désignée par le Montant A entre les juridictions du marché qui remplissent le nouveau critère du lien. On utiliserait à cette fin une clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires de source locale. Si l'on part du principe que dans une juridiction du marché en particulier, le chiffre d'affaires de source locale du groupe ou du segment est « S », alors la fraction de bénéfice désignée par le Montant A attribuée à cette juridiction, exprimée par « M », peut être calculée comme suit :

$$M = S \times a$$

859. Si l'on réunit les différents éléments de la formule, la formule de calcul du Montant A applicable en vertu de l'approche fondée sur la marge bénéficiaire est la suivante :

$$M = S \times [y \times (P/R - z)]$$

Encadré B.2. Exemple - Approche fondée sur la marge bénéficiaire

Aux fins de cet exemple, on suppose que la formule de calcul du Montant A inclut un seuil de rentabilité de 10 % (étape 1) et un pourcentage de réattribution de 20 % (étape 2).

Faits

Cette approche suit les mêmes étapes que dans l'exemple précédent (voir Encadré 6.4).

Application de la formule de calcul du Montant A

Étape 1 - Seuil de rentabilité

On détermine la marge bénéficiaire résiduelle du Groupe A (w) en retranchant 10 % du total de la marge bénéficiaire avant impôt (P/R).

$$w = P/R - 10 \%$$

$$w = 26 \% - 10 \%$$

$$w = 16 \%$$

Étape 2 - Pourcentage de bénéfice à réattribuer

On détermine la fraction de la rentabilité résiduelle pouvant être attribuée au Montant A en multipliant la marge bénéficiaire résiduelle (W) par 20 %.

$$a = 20 \% * W$$

$$a = 20 \% * 16 \%$$

$$a = 3.2 \%$$

Étape 3 - Clé de répartition

La clé de répartition est fondée sur le chiffre d'affaires de source locale (S). Cette dernière étape détermine la fraction du Montant A imposable dans chacune des juridictions du marché éligibles (M), comme indiqué dans le tableau ci-après.

En millions EUR	Chiffre d'affaires de source locale (S)	Marge bénéficiaire résiduelle désignée par le Montant A (a)	Montant A (M)
Marché 1	2 000	3.2 %	$S \times a = 64$
Marché 2	18 000	3.2 %	$S \times a = 576$
Marché 3	5 000	3.2 %	$S \times a = 160$
Total	25 000	nd.	800



Extrait de :

Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint

Inclusive Framework on BEPS

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2020), « Approches de la mise en œuvre de la formule de calcul du Montant A », dans *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint : Inclusive Framework on BEPS*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/7ac2c045-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :

<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.