

NUMÉRO THÉMATIQUE RELATIF À LA NUMÉRISATION

Fiscalité internationale et numérisation de l'économie : enjeux et évolutions récentes

par Edoardo TRAVERSA

UCLouvain

et Francesco CANNAS

UHasselt/Monash University

RÉSUMÉ

La digitalisation de l'économie soulève de nombreuses questions concernant l'adéquation des règles actuelles en matière d'imposition sur le revenu des entreprises, en particulier dans un cadre international. En effet, les règles internationales actuellement en vigueur en matière de répartition des compétences territoriales entre États limitent les possibilités pour l'État dans lequel se déroule l'activité économique d'imposer ses règles fiscales en l'absence de présence physique (établissement stable) dans le pays d'activité.

La présente contribution fait le point sur les récents développements en matière de fiscalité internationale visant à adapter le cadre juridique existant à la réalité de l'économie numérique. Partant du projet BEPS de l'OCDE, déclencheur d'une réflexion profonde sur l'adaptation de la fiscalité internationale à la globalisation et à la numérisation en 2013, elle inclut également les nouveautés intervenues en 2021, à savoir les accords intervenus successivement dans le G7, puis le G20, puis le Cadre inclusif de l'OCDE (130 pays) sur le principe des deux piliers, le premier visant à accroître les compétences d'imposition des juridictions de marché et le second contenant une série de règles globales contre l'érosion de la base vers des pays à faible fiscalité (aussi appelé impôt minimum de 15 %).

ABSTRACT

The digitalisation of the economy raises several issues about the adequacy of current corporate income tax framework, particularly in an international context. The current international rules on the allocation of competences between states limit the possibilities for the state in which the economic activity takes place to levy taxes in the absence of a physical presence (permanent establishment) in the country of activity.

This contribution takes stock of recent developments in international taxation aimed at adapting the existing legal framework to the reality of the digital economy.

Starting with the OECD's BEPS project, which has triggered a the OECD's BEPS project, which triggered an in-depth adaptation of international taxation to globalisation and digitalisation in 2013, it also includes the new developments in 2021, namely the agreements reached successively in the G7 and the G20, then the OECD Inclusive Framework (130 countries) on the principle of two pillars, the first aimed at increasing the taxing powers of market jurisdictions and the second containing a set of global rules against base erosion and profit shifting to low-tax countries (also known as the 15% minimum tax).

INTRODUCTION

En février 2018, le Fonds monétaire international (FMI) a publié un rapport ¹ sur l'impact de la numérisation sur l'économie. Ce phénomène consiste en l'incorporation des données et d'internet dans les processus de production, connaît une croissance rapide depuis le début des années 2000 et transforme nos sociétés. Le rapport souligne le fait que, jusqu'à présent, il n'existe pas de définition commune de ce que recouvre l'économie numérique. Dans un sens étroit, cette expression recouvre les plateformes en ligne et les activités qui leur doivent leur existence. À l'inverse, au sens large, elle désigne toutes les activités qui utilisent des données numérisées, donc, dans les économies modernes, la quasi-totalité de l'économie ². Le principal moteur de la numérisation est actuellement internet, qui rend possible un traitement de plus en plus massif des données collectées par les plateformes en ligne, les capteurs et les smartphones, ainsi qu'une augmentation rapide de la capacité de stockage, de la puissance de calcul et des algorithmes utilisés ³. En

¹ FMI, *Mesurer l'économie numérique*, 28 février 2018.

² *Ibid.*, pp. 7 et s.

³ M. MÜHLEISEN, « The Long and Short of The Digital Revolution », *Finance & Development*, juin 2018, vol. 55, n° 2, disponible sur : www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2018/06/impact-of-digital-technology-on-economic-growth/muhleisen.htm.

outre, la présence de certains autres facteurs, tels que l'intelligence artificielle, la baisse des prix des TIC (technologies de l'information et de la communication) et l'adoption de la 5G, nous permet de penser que, dans un avenir proche, ce phénomène ne ralentira pas et permettra de numériser davantage de secteurs de l'économie⁴. Communément, l'ensemble de ces phénomènes est appelé la quatrième révolution industrielle, qui est considérée comme l'évolution la plus importante de l'économie mondiale depuis la révolution industrielle. Elle est fortement caractérisée⁵ par la fusion des mondes physique et numérique, ainsi que, dans le cas de l'économie du partage, par un certain niveau d'effacement de la démarcation entre consommateurs et producteurs.

La numérisation rend les opérations des entreprises qui y recourent plus rapides et plus efficaces, car elle permet de réaliser d'importantes économies de temps et de coûts dans les processus de développement de produits et de services. L'essence même de la numérisation consiste à *supprimer la plupart des intermédiaires* présents sur le marché⁶. Si l'on pense au marché du livre, par exemple, le modèle commercial d'Amazon supprime la plupart des opérateurs entre la maison d'édition et le consommateur final, dont le plus familier pour lui est la librairie. La possibilité de télécharger un e-book, c'est-à-dire une version numérique et dématérialisée du même produit, va encore plus loin en supprimant également le coursier qui livre les maisons privées, l'un des derniers intermédiaires encore présents dans le modèle économique du commerce électronique. De même, le modèle commercial d'eBay permet aux biens de circuler entre des individus qui ne possèdent rien des structures commerciales nécessaires dans une économie matérialisée. De même, le courrier électronique va directement de l'auteur au lecteur. Toutes les étapes intermédiaires, les individus et les structures ont été supprimés : l'achat du timbre et de l'enveloppe, le facteur, le bureau de poste, etc. Même Google et Yahoo, d'une certaine manière, fonctionnent de cette manière. Bien qu'ils ne soient *en soi* producteurs ni de biens ni d'informations, ils sont à l'heure actuelle de véritables marchés où se rencontrent des millions de consommateurs et de producteurs. Cela est rendu possible grâce à l'utilisation d'algorithmes, des formules mathématiques capables d'orienter les demandes d'information en fonction d'indications décidées au préalable.

Les performances économiques de ces entreprises s'en trouvent tellement améliorées que, dans certains cas, en raison des effets de réseau, des effets d'échelle, des restrictions d'utilisation, du potentiel de différenciation et des plateformes

⁴ O. CANN, « \$100 Trillion by 2025: The Digital Dividend for Society and Business », 22 janvier 2016, disponible sur : Forum économique mondial, www.weforum.org ; N. BENTZEN, M. NEGREIRO, V. REILLON, N. SAJN et M. SZCZEPAŃSKI, *Adapting to New Digital Realities*, E.P.R.S., Parlement européen, avril 2018 (ci-après *Rapport P.E.*), disponible sur : www.europarl.europa.eu.

⁵ *Rapport P.E.*, p. 15.

⁶ A. BARICCO, *Le jeu*, Paris, Gallimard, 2019, pp. 73 et s.

multilatérales, l'on observe même une tendance à l'oligopolisation, voire à la monopolisation, de leurs marchés respectifs⁷. Il est ainsi à peine surprenant, au vu de la dimension de certaines de ces entreprises, que le Danemark soit allé jusqu'à nommer un ambassadeur du numérique pour traiter avec les grandes entreprises multinationales du secteur numérique⁸.

La présente contribution fait le point sur les récents développements en matière de fiscalité internationale visant à adapter le cadre juridique existant à la réalité de l'économie numérique.

1. — LA DIFFICULTÉ DE FONDER UNE IMPOSITION SUR LES CONCEPTS TRADITIONNELS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL OU SUR LA NOTION DE CRÉATION DE VALEUR

La digitalisation de l'économie soulève de nombreuses questions concernant l'adéquation des règles actuelles en matière d'imposition sur le revenu des entreprises, en particulier dans un cadre international. En effet, les règles internationales actuellement en vigueur en matière de répartition des compétences territoriales entre États limitent les possibilités pour l'État dans lequel se déroule l'activité économique d'imposer ses règles fiscales en l'absence de présence physique (établissement stable) dans le pays d'activité.

La notion traditionnelle d'établissement stable, qui est présente dans le Modèle de l'OCDE ainsi que dans toutes les conventions bilatérales préventives de la double imposition que les États membres de l'Union européenne ont conclues entre eux et avec de très nombreux États tiers, fait référence à deux réalités distinctes. D'une part, selon l'expression consacrée par la convention modèle de l'OCDE, il s'agit d'une « installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». Cette expression suppose un certain niveau d'infrastructures physiques, telles que des bureaux, un centre d'affaires, une usine ou tout autre bâtiment dans lequel se déroule tout ou partie du processus de production ou de commercialisation. Le Modèle de l'OCDE exclut par ailleurs des activités considérées comme préparatoires ou auxiliaires, telles que le stockage ou l'entreposage, l'exposition, la réunion d'informations, etc. D'autre part, la notion d'établissement stable renvoie aussi à la présence d'une personne agissant « pour le compte d'une entreprise et dispos[ant] dans un État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise ». Cela exclut l'agent

⁷ *Rapport P.E., op. cit.*

⁸ M. RAMEAUX, « Les GAFAs élevés au rang de puissance diplomatique ou la tyrannie des géants du Web », *Le Figaro*, 2 février 2017, disponible sur : www.lefigaro.fr.

indépendant ou le courtier qui agirait en tant que véritable intermédiaire, sans avoir le pouvoir d'engager l'entreprise⁹.

Pour une entreprise active dans le domaine de l'économie digitale, il était (et est toujours dans de nombreux cas) relativement aisé d'éviter, par une structuration de ses activités internationales, de pouvoir vendre des biens et des services sur un territoire sans être imposé sur les revenus générés par cette activité. Ceux-ci sont alors concentrés dans l'État de résidence de l'entreprise, généralement choisi pour la clémence de son régime d'imposition. Parfois, l'État de résidence n'a comme autre fonction que de servir d'intermédiaire, la base imposable étant immédiatement neutralisée par la déduction de frais divers (intérêts, redevances de brevets, rémunérations pour service technique, etc.) vers une entité du groupe localisée dans une juridiction à la fiscalité encore plus favorable (paradis fiscal).

Par ailleurs, les *inputs* de ces modèles numériques sont généralement des biens incorporels, tels que des licences, des marques, des marques déposées et des droits d'auteur, et des technologies telles que le *cloud*, l'analytique, les algorithmes et les machines intelligentes. Ces éléments sont également utilisés dans les stratégies fiscales des entreprises multinationales « traditionnelles », dont les activités sont principalement axées sur la fabrication et les biens tangibles, tandis que d'autres sont plus « typiques » de la planification fiscale du secteur des entreprises numériques.

Selon l'OCDE, les principaux défis fiscaux de l'économie numérique sont donc l'absence de nexus (ou de présence imposable dans une juridiction), le recours aux biens incorporels, aux données et au contenu généré par l'utilisateur, la qualification des revenus, la diffusion de nouveaux modèles commerciaux, dans lesquels l'acheteur et le vendeur se trouvent dans des juridictions différentes, et l'expansion du commerce électronique¹⁰. Les entreprises numériques sont souvent en mesure de réduire considérablement leur charge fiscale. Dans certains cas, certaines juridictions proposent des régimes à faible fiscalité ou s'abstiennent délibérément d'exercer les droits d'imposition à la source, afin d'attirer la propriété intellectuelle ou les investissements. Les entreprises qui s'appuient largement sur la propriété intellectuelle et les actifs incorporels ont souvent de nombreuses possibilités d'exploiter ce type de concurrence internationale. Ce n'est pas quelque chose qui est exploitable exclusivement par les entreprises « purement » numériques, mais la circonstance qu'une partie conséquente du produit

⁹ Sur la notion d'établissement stable, voy. notamment Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée 2017, art. 5 (incluant les changements liés au processus BEPS), OCDE, 2018 et les rapports au congrès 2009 de l'International Fiscal Association (Sujet A : « Is There a Permanent Establishment? », *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 94a, rapport général par J. SASSEVILLE et A. SKAAR), et quarante rapports nationaux, dont le rapport belge de Cauwenbergh et Claes.

¹⁰ Observateur de l'OCDE, *Défis fiscaux, perturbation et économie numérique*, OCDE, 2017, p. 2.

est dématérialisée (par exemple un logiciel), ou qu'une partie importante de la valeur ajoutée est constituée de composants dématérialisés, facilite la délocalisation artificielle des bénéfices de l'État de l'activité économique réelle (production ou consommation) vers des juridictions à fiscalité faible. Les règles traditionnelles en matière de fiscalité internationale perdent de leur effectivité et de leur pertinence. Par exemple, avec internet, il est beaucoup plus facile de déplacer non seulement le siège statutaire, mais aussi le lieu de gestion et de contrôle effectif de la société. Ce découplage rend l'application des règles nationales sur la résidence fiscale des sociétés extrêmement compliquée et favorise la planification fiscale. En outre, il devient difficile d'imposer des bénéfices générés par des activités de commerce électronique ou des activités entièrement numérisées qui peuvent être menées depuis pratiquement n'importe quel endroit du monde et impliquent une utilisation limitée du support physique (par exemple, les serveurs).

Historiquement, le droit fiscal international n'a pas été basé sur l'idée de création de valeur¹¹. Cette notion n'a joué un rôle crucial ni dans la rédaction du Modèle de convention de l'OCDE, ni dans la rédaction des lignes directrices de l'OCDE sur les prix de transfert, jusqu'au projet BEPS¹². Au contraire, lorsque le système actuel d'accords internationaux visant à éviter la double imposition a été élaboré par la Société des Nations dans les années 1920, l'idée d'une « allégeance économique » d'une entreprise à une certaine juridiction a servi de principe directeur pour l'attribution du droit d'imposer¹³. C'est dans ce contexte, par exemple, que la notion d'établissement stable « physique » trouve ses racines¹⁴. Elle découle d'un compromis qui considère cet élément comme un lien nécessaire et suffisant pour l'exercice de droits d'imposition par des États autres que l'État de résidence. L'hypothèse qui sous-tend la solution adoptée est qu'un tel régime conduit à une répartition des droits d'imposition conforme au principe du bénéfice

¹¹ J. BECKER et J. ENGLISH, « Taxing Where Value is Created: What's "User Involvement" Got to Do with It? », *Intertax*, 2019, vol. 47, n° 2, pp. 161-171.

¹² Comme le rapportent Becker et English, p. 164 : « C'est dans ce contexte que l'OCDE a déclaré son intention de mieux "aligner la fiscalité sur la création de valeur" et a introduit ce concept dans les documents BEPS. Ce slogan a été présenté comme le principe directeur permettant de corriger toutes les déficiences réelles ou perçues du système fiscal traditionnel et de l'adapter au 21^e siècle. Il a permis à l'OCDE de forger un consensus sur l'orientation générale des efforts de réforme non seulement parmi ses États membres, mais aussi de gagner le soutien des [autres] États membres du G20 — un groupe de 44 nations dont les stades de développement économique sont très différents. La nouvelle terminologie de "création de valeur" était suffisamment vague et flexible pour permettre à chaque partie d'y projeter ses propres préférences en matière de politique fiscale, facilitant ainsi un accord international » (notre traduction).

¹³ Voy., par exemple, S. JOGARAJAN, *Double Taxation and the League of Nations*, Cambridge, Cambridge University Press, 2018, p. 20 ; et concernant les origines académiques de cette école de pensée, voy. K. VOGEL, « Worldwide vs Source Taxation of Income: A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I) », *Intertax*, 1988, p. 216 (à la p. 219).

¹⁴ J. BECKER et J. ENGLISH, « Taxing Where Value is Created: What's "User Involvement" Got to Do with It? », *op. cit.*, p. 163.

(consistant à payer ses impôts là où on bénéficie des infrastructures de l'État qui les prélève). Parallèlement, il permettrait également de résoudre la plupart des problèmes administratifs causés par une situation transfrontalière : dans ce modèle, les impôts auraient dû être payés là où l'entreprise aurait généralement bénéficié d'un degré important d'infrastructures physiques et d'autres biens publics fournis par l'État, et où elle aurait été en même temps visible et accessible pour les autorités fiscales ¹⁵.

Dans son rapport intermédiaire sur les défis fiscaux liés à la numérisation, l'OCDE esquisse une nouvelle manière d'envisager l'imposition des activités numériques sur la base de l'idée de création de valeur et identifie trois types de processus ¹⁶. Le premier est la chaîne de valeur, une théorie de l'entreprise où la valeur est créée en convertissant les intrants en extrants par le biais d'activités séquentielles différentes mais liées. Le deuxième est le réseau de valeurs, qui s'appuie sur des technologies de médiation, comme celles utilisées par les opérateurs de plateformes pour mettre en relation des clients désireux de s'engager dans une transaction ou une relation (que ce soit pour une contrepartie financière ou non). Troisièmement, le « magasin de valeurs », qui opère sur des marchés unilatéraux où les interactions ont lieu avec un type spécifique d'utilisateur ou de client, comme la technologie médicale utilisée pour diagnostiquer et traiter la maladie d'un patient, et dont la principale caractéristique est l'utilisation d'une technologie intensive appliquée afin de résoudre une demande ou un problème spécifique du client. Selon Xavier Greffe, « l'objectif principal est de résoudre un problème inconnu jusqu'à présent ou non résolu pour le client. Contrairement à la chaîne de valeur, la valeur non seulement réside dans la solution même — à savoir la production — mais aussi dans les individus qui trouvent la solution et la manière dont ils y parviennent » ¹⁷.

L'économie numérique modifie également les modèles d'entreprise typiques des sociétés industrielles car elle exploite largement la collecte de données auprès des utilisateurs, qui constituent l'une de ses principales ressources. De nombreux réseaux dits « sociaux », par exemple, reposent largement sur la participation des utilisateurs et sur la fourniture de contenu à l'occasion de transactions entre les utilisateurs (en tant que fournisseurs de données/contenu) et l'entreprise numérisée, cette dernière fournissant une compensation financière ou non financière aux utilisateurs en échange de ces données/contenu. Cette compensation non financière peut prendre la forme de la fourniture, par exemple, d'hébergement de données, de

¹⁵ Voy. par exemple le Modèle de convention de l'OCDE, 2017, commentaire sur l'art. 7, § 11.

¹⁶ OCDE, *Défis fiscaux découlant de la numérisation — Rapport intermédiaire*, OCDE, 2018, pp. 34 et s.

¹⁷ X. GREFFE, *La gestion des entreprises créatives*, Organisation mondiale pour la propriété intellectuelle, 2006, p. 27, disponible sur : www.wipo.int/edocs/pubdocs/fr/copyright/938/wipo_pub_938.pdf.

services de courrier électronique ou de divertissement numérique. Même s'il ne fait aucun doute que la raison d'être des entreprises est et sera toujours de réaliser des profits, la dématérialisation de parties des processus de production par l'échange et la circulation de grandes quantités de données est souvent problématique en ce qui concerne la notion traditionnelle de revenu (imposable). Les données ont certes à la fois une valeur ajoutée et une grande valeur en soi, mais il est extrêmement difficile, dans le cadre du droit fiscal actuel, de leur donner une fonction dans les processus d'établissement de l'impôt sur le revenu, que ce soit à des fins de localisation ou de calcul de l'assiette imposable. Il faut en effet souligner qu'en droit fiscal international, la collecte de données a toujours été considérée comme une activité auxiliaire, ne pouvant fonder la présence d'un établissement stable susceptible de créer des droits d'imposition de l'État où elle a lieu.

Tout ce qui précède souligne la nécessité d'établir de nouveaux principes et de nouvelles solutions pour adapter les systèmes juridiques et fiscaux à l'ère numérique. Malgré l'ambiguïté de la formule, la logique qui sous-tend l'idée de « taxer là où la valeur est créée » est en définitive une réaffirmation du principe plus général de « répartition équitable des bénéfices des entreprises » entre États, entendus comme des marchés distincts¹⁸. Malheureusement, cette notion n'est pas suffisamment solide pour fonder de nouvelles structures d'imposition, ni pour déterminer des critères clairs présidant à une révision de l'allocation des compétences fiscales entre États. En effet, l'on constate dans les rapports plus récents de l'OCDE un estompement progressif de ce concept (voy. *infra*), révélateur de sa nature sans doute trop indéterminée et sujette à de multiples interprétations contradictoires. La création de valeur résulte le plus souvent de la combinaison de différents *inputs*, potentiellement localisés dans des États différents. Il est donc hasardeux de se fonder sur ce concept pour fonder des droits exclusifs d'imposition au profit d'une juridiction déterminée. Tout au plus, cette notion peut-elle servir, de manière négative, à exclure certaines juridictions du partage de l'assiette fiscale, à savoir celles où n'est présent aucun des éléments matériels ou humains participant au processus.

Une solution qui a également été envisagée est de créer de nouveaux impôts sur certaines opérations typiques de l'économie digitale, qui ne prendrait plus le revenu comme base, mais le chiffre d'affaires. La Commission européenne a ainsi présenté en 2018 la proposition d'une taxe sur les services numériques qui serait prélevée au taux de 3 % sur les revenus tirés des services de publicité en ligne, les recettes ou les revenus des activités d'intermédiaire numérique et les ventes de données collectées par les utilisateurs¹⁹.

¹⁸ J. BECKER et J. ENGLISH, « Taxing Where Value is Created: What's "User Involvement" Got to Do with It? », *op. cit.*, p. 165.

¹⁹ Proposition de directive du Conseil (UE), COM(2018) 0148, 21 mars 2018.

Cette proposition a été rejetée par le Conseil (où la règle de l'unanimité rend très difficile toute tentative d'harmonisation), et finalement abandonnée par la Commission ; c'est pourquoi plusieurs États membres de l'UE ont pris des initiatives de leur côté. En 2021, environ la moitié des États européens de l'OCDE a soit annoncé, soit proposé, soit mis en œuvre une taxe sur les services numériques (DST), qui est une taxe sur certains flux de revenus bruts des grandes entreprises numériques. C'est le cas, entre autres, de l'Italie, de la France et de l'Autriche. Ces taxes ont plusieurs caractéristiques en commun : elles s'appliquent au-delà d'un certain seuil afin de ne cibler que les grandes entreprises, et sont prélevées sur les recettes brutes ou sur le volume de transactions à des taux allant de 1,5 à 7,5 %. Elles sont perçues, par exemple, sur la vente d'espaces publicitaires, la fourniture de services d'intermédiaires numériques tels que l'exploitation de places de marché en ligne, et la vente de données collectées auprès des utilisateurs.

Même si ces taxes créent des tensions politiques, puisque la plupart des entreprises concernées sont en fait des entreprises américaines, et qu'il est difficile d'estimer l'impact budgétaire et économique de leur récente institution, elles pourraient constituer des alternatives viables à une refonte du système d'imposition des revenus des sociétés. Néanmoins, les travaux de l'OCDE se sont orientés dans une autre voie.

2. — L'ACTION 1 DU PLAN BEPS DE L'OCDE

Le projet BEPS de l'OCDE a été le déclencheur d'une réflexion profonde sur l'adaptation de la fiscalité internationale à la globalisation et à la numérisation²⁰. En 2013, sous l'impulsion politique du G20, l'OCDE a lancé le projet BEPS, divisé en quinze actions, dont l'objectif général est de faire en sorte que le bénéfice soit imposé là où les activités qui l'ont généré sont localisées et exercées²¹. Dans l'ensemble, les quinze actions, qui sont considérées comme fondamentales pour atteindre les objectifs du projet dans la pratique, reposent sur trois axes : rendre les systèmes fiscaux nationaux cohérents ; renforcer les exigences de substance qui sous-tendent les normes internationales existantes ; accroître la transparence, l'échange d'informations et améliorer les conditions de sécurité juridique pour les entreprises et les gouvernements. En ce qui concerne les phénomènes décrits

²⁰ L'OCDE avait déjà abordé certaines questions relatives à l'impact de l'évolution de l'économie numérique sur les systèmes fiscaux lors d'un congrès tenu en 1998 dans la ville canadienne d'Ottawa, qui a été suivi de la création du « Groupe consultatif technique sur les bénéficiaires des entreprises » (TAG Bénéficiaires des entreprises) et de l'inclusion des paragraphes 42.01 à 42.10 dans le commentaire du Modèle de l'OCDE 2003.

²¹ Sur la genèse du projet BEPS, voy. E. TRAVERSA et M. POSSOZ, « L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : développements récents », *Revue générale du contentieux fiscal (R.G.C.F.)*, 2015, n° 1, pp. 5-24.

ici, ce n'est pas un hasard si la première de ces quinze actions est consacrée à l'économie numérique : *relever les défis fiscaux de l'économie numérique* ²².

Selon l'OCDE, les caractéristiques de l'économie numérique appellent une approche générale qui remet en question le fondement même de l'assiette imposable de l'impôt des sociétés et de sa répartition entre les différentes juridictions : la version finale du document préconise la nécessité — étant donné la divergence significative entre le lieu où la vente de biens et services numériques a lieu et le lieu où les revenus correspondants sont imposés — de développer des formes d'imposition qui ne requièrent pas de présence physique. En particulier, il préconise la reconnaissance d'un établissement stable sur le territoire des États où les multinationales numériques sont actives. Cette action est divisée en dix chapitres et s'articule autour des points suivants : après un examen des principes fondamentaux de la politique fiscale dans le domaine de l'économie numérique, ainsi que des modèles d'entreprise et des aspects techniques des principales innovations qui conduisent à une révolution technique, l'OCDE identifie d'abord les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires dans l'économie numérique (chapitre 5), élabore des stratégies pour y faire face (chapitre 6) et conclut avec trois chapitres sur un certain nombre d'« options » pour relever les défis plus généraux soulevés.

L'action suggère comme stratégie principale l'utilisation des concepts de « présence économique significative », communément appelés aussi « établissement stable virtuel », dans le but d'identifier un critère de connexion territoriale avec le système fiscal d'un État, en utilisant une série de paramètres, en plus des paramètres traditionnels,

L'OCDE part du principe que l'évolution des modèles d'entreprise et la croissance de l'économie numérique ont entraîné de profonds changements, mais pas en ce qui concerne la nature fondamentale des activités de base que les entreprises exercent dans le cadre d'un modèle d'entreprise pour générer des bénéfices. En fait, l'OCDE observe que les entreprises doivent toujours se procurer et acquérir des intrants, créer ou ajouter de la valeur, et vendre aux clients ²³. En ce qui concerne la possibilité de créer une présence imposable dans une certaine juridiction lorsqu'une entreprise non résidente y a une présence significative, l'OCDE indique qu'elle devrait être basée sur des facteurs qui prouvent une interaction volontaire et soutenue avec l'économie de cette juridiction via la technologie ou d'autres outils automatisés. Ces facteurs devraient être combinés à un facteur basé sur les revenus tirés des transactions à distance dans la juridiction, afin de garantir que seuls les cas de présence économique significative « réelle » sont

²² OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 — Rapport final 2015*, OCDE, 2015.

²³ *Ibid.*, p. 100.

couverts²⁴. L'OCDE affirme que les revenus générés de manière soutenue par une juridiction peuvent être considérés comme l'un des indicateurs potentiels les plus clairs de l'existence d'une présence économique significative, bien qu'elle admette également que la juridiction du payeur et celle des utilisateurs ne coïncident pas toujours. En ce qui concerne les autres facteurs à prendre en compte en conjonction avec les revenus, l'OCDE se concentre sur ceux qui, comme dans l'économie traditionnelle, rendent possible l'interaction avec les utilisateurs et les clients : un nom de domaine local, une plateforme numérique locale et des options de paiement locales. En ce qui concerne les facteurs basés sur l'utilisateur, l'OCDE propose de prendre en considération : les utilisateurs actifs mensuels, la conclusion de contrats en ligne, et les données collectées dans une certaine juridiction.

Contrairement aux autres actions, l'OCDE a poursuivi sa réflexion sur l'impact fiscal de la digitalisation. L'OCDE a enfin publié un rapport intermédiaire intitulé *Les défis fiscaux posés par la numérisation*²⁵. Il commence par étudier certains des principaux caractères de l'économie numérique, dont le concept principal est celui de l'*échelle transnationale sans masse*. Selon l'OCDE, comme nous l'avons déjà décrit, la numérisation a permis aux entreprises de nombreux secteurs de localiser les différentes étapes de leurs processus de production dans différents pays, tout en ayant accès à un plus grand nombre de clients dans le monde entier. Par conséquent, la numérisation permet également à des entreprises hautement numérisées de s'impliquer fortement dans la vie économique d'une juridiction sans aucune présence physique, ou sans une présence physique significative, réalisant ainsi une échelle locale opérationnelle sans masse locale. Après cette partie introductive, le rapport évalue l'état d'avancement de la mise en œuvre du projet BEPS. Il indique que, d'une part, bien qu'il soit encore relativement tôt, les preuves sont disponibles que les juridictions ont fait un grand pas vers une mise en œuvre généralisée des diverses mesures BEPS, et que cela a déjà un impact²⁶. D'autre part, il est reconnu que la pertinence et l'impact des mesures BEPS qui ont été mises en œuvre sont beaucoup moins évidents pour les défis plus larges de la fiscalité directe soulevés par la numérisation (par exemple, le nexus), car pour un grand nombre de juridictions, ces défis restent dans une large mesure non résolus. Il explique que cela est dû au fait que les mesures pertinentes du paquet BEPS étaient principalement conçues pour cibler les cas de double non-imposition plutôt que remédier plus systématiquement aux défis fiscaux posés par la numérisation²⁷.

Ensuite, le rapport suit la mise en œuvre de certaines mesures nationales qui sont potentiellement pertinentes pour la numérisation²⁸. Il s'agit des mesures non

²⁴ *Ibid.*, pp. 107 et s.

²⁵ OCDE, *Les défis fiscaux posés par la numérisation — Rapport intermédiaire*, OCDE, 2018, p. 19.

²⁶ *Ibid.*, § 253.

²⁷ *Ibid.*, § 255.

²⁸ *Ibid.*, chapitre 4.

coordonnées et unilatérales suivantes qui, en partie selon les lignes déjà recommandées dans l'action 1 du BEPS, peuvent être regroupées en quatre catégories : (i) applications alternatives du seuil d'établissement permanent ; (ii) retenues à la source ; (iii) taxes sur le chiffre d'affaires ; et (iv) régimes spécifiques ciblant les grandes entreprises multinationales (par exemple, l'impôt britannique sur les bénéfices détournés).

Dans le rapport, l'OCDE reconnaît aussi que l'objectif de réaligement du lieu où les bénéfices sont imposés avec le lieu où les activités économiques sont réalisées et la valeur est créée apparaît difficile à poursuivre dans le cadre de l'économie numérique, dès lors que la numérisation entraîne une déterritorialisation de l'ensemble du processus de création de valeur. L'OCDE constate par ailleurs une fracture entre les États qui appuient l'idée qu'un État qui constitue le marché où les biens et services d'une entreprise étrangère sont fournis justifie de par ce simple fait un lien suffisant pour créer un nexus exclusif à des fins fiscales et ceux qui la rejettent, préférant continuer à utiliser les critères traditionnels de répartition des compétences fiscales basés sur les notions de résidence et d'établissement stable²⁹. En conclusion, le rapport identifie comme base de travail pour l'avenir la conviction partagée par de nombreux États qu'il est nécessaire de revoir les règles sur le nexus et l'allocation des bénéfices, en faisant également valoir que, dans l'attente de cet exercice, il n'est pas nécessaire de recommander l'adoption de mesures provisoires spécifiques.

3. — DE LA RÉFORME DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE DES ENTREPRISES NUMÉRIQUES À LA RÉFORME DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE DES ENTREPRISES EN GÉNÉRAL : LES PILIERS 1 ET 2

La poursuite du débat au sein du *Cadre inclusif* a conduit à la publication, le 23 janvier 2019, d'une note politique³⁰, suivie d'une consultation publique des parties prenantes, et accompagnée d'un *document de discussion* publié le 13 février 2019³¹. Dans le document de discussion mentionné, les propositions examinées par le *Cadre inclusif*, un *forum de négociation mis en place par l'OCDE et le G20 mais ouvert à l'ensemble des États, y compris non membres*, sont divisées en deux ensembles, appelés piliers : le premier, relatif aux changements des règles de définition du lien et de l'allocation des bénéfices générés

²⁹ *Ibid.*, p. 172.

³⁰ OCDE, *Relever les défis fiscaux de la numérisation de l'économie — Note de politique générale*, OCDE, 23 janvier 2019, disponible sur : oecd.org.

³¹ OCDE, *Document de consultation publique — Relever les défis fiscaux de la numérisation de l'économie*, OCDE, 13 février-6 mars 2019, disponible sur : oecd.org.

par les entreprises opérant au niveau mondial ; le second, relatif aux questions BEPS non résolues.

3.1. Le premier pilier

Le premier pilier propose de répondre aux questions fondamentales sur « comment taxer », « où taxer » et « quoi taxer », en révisant les règles fiscales actuelles sur la répartition des pouvoirs d'imposition entre les juridictions dans lesquelles opèrent les entreprises multinationales, y compris celles sur les prix de transfert et le principe de pleine concurrence. À cette fin, selon l'OCDE, il est nécessaire de revoir en priorité les règles concernant le nexus, à savoir celles qui permettent de déterminer le lien d'une entreprise avec une juridiction donnée.

La première proposition, appelée *participation des utilisateurs*, décrit un mécanisme de répartition des bénéfices attribuables à certains modèles commerciaux spécifiques fortement numérisés. Elle s'adresse aux situations dans lesquelles la participation continue et active des utilisateurs est fondamentale pour la création de valeur (par exemple, la valeur de la marque, la génération de données précieuses, etc.) et, par conséquent, de bénéfices (comme les médias sociaux, les moteurs de recherche et les marchés en ligne). Quant à sa mécanique, le revenu imposable à attribuer à la juridiction où se trouve l'utilisateur devrait être calculé selon une *approche de partage des bénéfices non routiniers ou résiduels*³², c'est-à-dire l'attribution à l'État des usagers une partie des bénéfices qui ne proviennent pas d'activités de routine (dont le rendement est *a priori* plus aisément quantifiable). Cette manière de procéder renverse la conception traditionnelle selon laquelle l'État de résidence de la société reste compétent pour imposer à défaut l'ensemble des bénéfices mondiaux de celle-ci. Le document lui-même reconnaît cependant les difficultés liées à la méthode de détermination de ces bénéfices non routiniers dans les entreprises multinationales. L'un des principaux écueils réside dans le fait qu'il n'existe toujours pas de définition claire de ce qu'est une activité non routinière, mais surtout dans le fait que pour de nombreux modèles économiques numériques, comme les médias sociaux, les activités liées aux utilisateurs sont *de facto* des activités routinières, leur cœur de métier, et qu'il est donc difficile de tracer une ligne de démarcation claire.

³² Dans ce document, le processus de calcul est le suivant : « (1) Calculer le bénéfice résiduel ou non courant d'une entreprise, c'est-à-dire les bénéfices qui restent après que les activités courantes ont été attribuées à un rendement de pleine concurrence ; (2) Attribuer une proportion de ces bénéfices à la valeur créée par les activités des utilisateurs, qui pourrait être déterminée par des informations quantitatives/qualitatives, ou par un simple pourcentage convenu à l'avance ; (3) Répartir ces bénéfices entre les juridictions dans lesquelles l'entreprise a des utilisateurs, sur la base d'une métrique de répartition convenue (par ex. les revenus) ; et (4) Donner à ces juridictions un droit de regard sur la valeur créée par les utilisateurs ».

La deuxième proposition, appelée *commercialisation des actifs incorporels*, suggère d'attribuer les droits d'imposition aux juridictions où se trouvent les actifs incorporels, tels que les marques, les noms commerciaux, etc. Selon l'OCDE, contrairement à la proposition relative à la participation des utilisateurs, cette proposition ne serait pas destinée à s'appliquer uniquement à un sous-ensemble d'entreprises fortement numérisées. Au contraire, elle aurait un champ d'application plus large afin de répondre à l'impact plus important de la numérisation sur l'économie. Les biens incorporels pourraient être reliés avec une certaine juridiction de deux manières. Premièrement, certains biens incorporels de marketing, tels que la marque et le nom commercial, se reflètent dans les attitudes des clients et peuvent donc être considérés comme ayant été créés dans ce marché spécifique. Deuxièmement, d'autres biens incorporels de marketing, tels que les données sur les clients, les relations avec les clients et les listes de clients, sont dérivés d'activités visant les clients et les utilisateurs dans la juridiction du marché, ce qui appuie le traitement de ces biens incorporels comme étant créés dans la juridiction du marché. En ce qui concerne la mise en œuvre, la proposition modifie les règles actuelles de répartition des bénéfices et de lien de rattachement afin d'exiger que les revenus non routiniers ou résiduels des entreprises multinationales, provenant d'actifs incorporels et calculés en utilisant des règles de prix de transfert modernisées, soient attribuables à la juridiction du marché.

La troisième proposition dans le rapport de 2019, appelée *présence économique significative*, reprend une partie du contenu du projet BEPS. Elle prévoit la répartition des bénéfices selon la méthode de la répartition fonctionnelle, qui se divise en trois étapes : (1) calcul de la base d'imposition globale à partager ; (2) identification de clés de répartition spécifiques pour la répartition de la base d'imposition ; (3) attribution d'un poids spécifique à chaque critère de répartition. L'assiette fiscale pourrait être déterminée en appliquant le taux de profit global de l'entreprise multinationale aux revenus générés dans une juridiction donnée et serait répartie en tenant compte de facteurs tels que les ventes, les actifs et le personnel, ainsi que les utilisateurs (du moins en ce qui concerne ceux pour lesquels l'interaction avec les utilisateurs contribue de manière significative à la création de valeur).

En mai 2019, l'OCDE publie le *Programme de travail pour relever les défis fiscaux de la numérisation de l'économie*. En particulier, compte tenu de l'absence d'accord politique autour des solutions précédemment proposées pour répartir entre les juridictions le droit d'imposer les revenus générés par les activités transfrontalières exercées par les entreprises numériques (à savoir, les *propositions de participation des utilisateurs*, de *marketing immatériel* et de *présence économique significative*), il y a la volonté de façonner certains *éléments de conception clés*

sur lesquels une solution partagée peut être convenue dans le cadre de ce qu'on appelle le *premier pilier*. L'élaboration se concentre sur trois questions principales : a) l'identification des critères permettant de déterminer le montant des bénéfices soumis à l'impôt et la répartition de ces bénéfices entre les différentes juridictions ; b) l'élaboration d'un concept renouvelé de *nexus*, afin qu'il reflète un nouveau concept de présence économique dans la juridiction dite « du marché » qui n'est pas liée à la présence physique de l'entreprise ; et c) la préparation d'une série d'instruments garantissant la mise en œuvre intégrale et l'effectivité de l'imposition.

Fin 2019, l'OCDE a toutefois dû conclure qu'aucun consensus ne pouvait être atteint sur une des trois propositions du premier pilier et a proposé une « approche unifiée » fondée sur les caractéristiques communes des propositions³³. Elle consiste en des règles revues pour l'identification du *nexus* d'attribution des bénéfices, dans la perspective de renforcer et d'élargir les droits d'imposition des juridictions de marché vis-à-vis des entreprises multinationales numériques.

Cette approche est basée sur les éléments suivants :

- a) le champ d'application est limité aux modèles d'entreprise hautement numérisés, y compris les entreprises numériques ciblant directement les consommateurs ;
- b) un nouveau concept de *nexus* est proposé, qui ne dépend pas de la présence physique de l'entreprise mais repose principalement sur le volume des ventes, avec la mise en place de seuils spécifiques à chaque pays, calibrés de manière à ce que même les États dont l'économie est plus petite puissent bénéficier de recettes fiscales ;
- c) une nouvelle règle de répartition des bénéfices allant au-delà du principe de pleine concurrence est approuvée, qui concerne les contribuables entrant dans le champ d'application de la proposition, qu'ils soient physiquement présents (avec un établissement stable ou une filiale), dans la juridiction de commercialisation ou de distribution, ou qu'ils fassent appel à des « distributeurs » ;
- d) une plus grande sécurité juridique est recherchée pour les contribuables et les administrations fiscales par le biais d'un système reposant sur trois montants. Toutefois, cela ne porte pas atteinte au droit de maintenir les règles actuelles lorsqu'elles sont mieux adaptées aux besoins d'un cas particulier.

Un tel mécanisme attribue aux juridictions de marché le droit de taxer en trois temps³⁴ : (1) le calcul du *montant A*, qui correspond à une part du bénéfice résiduel présumée allouée aux juridictions de marché selon une formule, c'est-à-dire le

³³ OCDE, *Document de consultation publique — Proposition du secrétariat d'une "approche unifiée" au titre du pilier 1*, OCDE, 9 octobre 2019.

³⁴ *Ibid.*, p. 6.

nouveau droit de taxation ; (2) le calcul du *montant B*, qui consiste en une rémunération fixe pour les fonctions de base de commercialisation et de distribution qui ont lieu dans la juridiction de marché ; et (3) la détermination du *montant C*, qui résulterait de divergences d'approche entre les États concernés et qui serait fixé au travers d'un mécanisme contraignant et efficace de prévention et de règlement des différends relatifs à l'application de la proposition.

Quant à l'élaboration d'un nouveau concept de nexus (qui coexisterait avec le concept traditionnel d'établissement stable), le document³⁵ indique qu'il devrait être applicable dans tous les cas où une entreprise a une implication significative et constante dans l'économie de la *juridiction du marché* ; par exemple, par l'interaction et l'implication des utilisateurs et des consommateurs qui y sont présents, indépendamment de sa présence physique dans cette juridiction. L'OCDE recommande pour appliquer ce nouveau concept de nexus de définir une part des revenus générés par l'entreprise sur le marché spécifique (dont le montant pourrait être adapté à la taille du marché lui-même) comme le principal indicateur d'une implication durable et significative de l'entreprise dans cette juridiction. Cela permettrait également de prendre en compte, entre autres, les services de publicité en ligne destinés à des utilisateurs situés dans des juridictions autres que celles dans lesquelles les revenus pertinents sont enregistrés. Sur la base des observations exprimées par les parties prenantes, le Cadre inclusif et le G20 ont approuvé en janvier 2020 un nouveau programme sur le premier pilier (la *Déclaration*), remplaçant celui publié en mai 2019³⁶. La *Déclaration* se concentre principalement sur le montant A, qui est censé être la principale réponse aux défis fiscaux de l'économie numérique, et souligne que les droits d'imposition accordés aux juridictions du marché sur la base de formules spécifiques pourraient être exercés sur une partie des bénéfices résiduels de certaines catégories spécifiques d'entreprises contribuables, telles que : a) les entreprises qui fournissent des services numériques automatisés à une base de clients ou d'utilisateurs étendue à l'échelle mondiale, opérant à distance et utilisant peu ou pas d'infrastructures locales ; b) les entreprises orientées vers le consommateur, qui sont les entreprises qui génèrent des revenus à partir de la vente de biens et de services aux consommateurs (c'est-à-dire, les entreprises qui fournissent des services aux consommateurs) ; et c) les entreprises qui génèrent des revenus des droits de licence sur des produits de consommation de marque.

³⁵ *Ibid.*, pp. 8-9.

³⁶ *Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie — Tel qu'approuvé par le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 les 29-30 janvier 2020.*

3.2. Le second pilier

Le second pilier traite de certaines *propositions globales contre l'érosion de la base*. En particulier, il cherche à relever certains défis restants en développant le concept de deux règles interdépendantes³⁷ : (1) une *règle d'inclusion des revenus* (insuffisamment taxés à l'étranger) ; et (2) une *taxe sur les paiements entraînant une érosion de la base*. Sur ces bases, l'OCDE a présenté en 2019 le projet GloBE (*Global Anti-Base Erosion Proposal*). Ce projet consiste principalement en deux séries de règles interdépendantes qui font écho et approfondissent celles de la deuxième partie du document précédemment mentionné : (a) une *règle d'inclusion des revenus*, qui prévoit l'inclusion des revenus de la succursale étrangère dans l'assiette fiscale de la société à laquelle elle appartient (ou de la société mère) si la charge fiscale et effective à laquelle la première est soumise est particulièrement faible ; (b) un *impôt sur les paiements érodant la base imposable*, qui consiste à refuser la déductibilité d'un paiement entre parties liées si la composante de revenu liée n'est pas soumise à un taux d'imposition effectif minimum dans la juridiction de destination (règle des paiements sous-imposés) et à refuser — dans le même cas — les avantages fiscaux prévus par les conventions internationales contre la double imposition (règle de l'assujettissement à l'impôt). De l'avis de l'OCDE, le GloBE contribuerait à résoudre les problèmes restants d'érosion de la base imposable en renforçant le pouvoir d'imposition de chaque État. Ainsi, les États resteraient en mesure de fixer leur niveau d'imposition de manière autonome, mais les autres États obtiendraient un pouvoir d'imposition subsidiaire dans le cas où les bénéfices des entreprises ne sont pas imposés ou sont imposés en dessous d'un seuil déterminé de commun accord³⁸.

3.3. L'accord intervenu en 2021 : une nouvelle architecture de la fiscalité internationale

L'OCDE a persévéré dans son effort en publiant un plan directeur pour chaque pilier en octobre 2020, reflétant les points de convergence sur un grand nombre de caractéristiques et de principes politiques, et identifiant les questions techniques restantes et les choix politiques litigieux. Cette persévérance s'est révélée payante

³⁷ Voy. en particulier la page 25 du document.

³⁸ En novembre 2019, l'OCDE a publié une deuxième consultation publique concernant le second pilier, dont le champ d'application est limité à la règle d'inclusion des revenus, demandant aux parties prenantes a) si et dans quelle mesure les comptes financiers pourraient être utilisés comme base d'imposition pour déterminer le taux d'imposition effectif (T.E.E.) auquel une entreprise multinationale numérique devrait être soumise ; b) dans quelle mesure le calcul du taux d'imposition effectif devrait prendre en compte les impôts payés sur une base mondiale ou sur une base nationale ; et c) la possibilité de prévoir des exclusions du champ d'application de la proposition GloBE. Voy. <https://search.oecd.org/fr/fiscalite/ocde-sollicite-les-commentaires-du-public-sur-la-proposition-globale-de-lutte-contre-l-erosion-de-la-base-d-imposition-au-titre-du-pilier-2.htm>.

car elle a abouti à un accord de principe dans différents forums : le G7, puis le G20, puis le Cadre inclusif de l'OCDE (130 pays) ont entériné le principe des deux piliers³⁹. Cet accord de principe fut suivi, le 8 octobre 2021, d'un accord plus détaillé signé par 137 pays⁴⁰ et de la publication du modèle de règles le 20 décembre 2021, établissant un plan de mise en œuvre⁴¹.

Pour le premier pilier, il est prévu qu'il s'applique aux entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 milliards d'euros et dont la rentabilité est supérieure à 10 %, et aux États où celles-ci réalisent au moins 1 million d'euros de recettes (avec un seuil plus bas pour les petites juridictions : 250 000 euros). Ces États pourraient alors imposer entre 20 et 30 % du bénéfice résiduel (au-dessus d'un seuil de 10 %). La solution serait ensuite mise en œuvre au travers d'un instrument multilatéral ouvert à signature de tous les États en 2022, avec entrée en vigueur en 2023.

En ce qui concerne le second pilier, sont visées les entreprises multinationales réalisant un chiffre d'affaires global d'au moins 750 millions d'euros. Le taux effectif minimum en dessous duquel d'autres États seraient en mesure d'appliquer des « contre-mesures » fiscales a été fixé à 15 %, calculé pays par pays. Des exceptions sont prévues pour des juridictions dans lesquelles il existe une activité économique substantielle. Tout comme pour le premier pilier, il est prévu que la solution soit transposée en 2022 et entre en vigueur effective en 2023. Afin que la mise en œuvre du pilier 2 soit la plus uniforme possible au sein des États membres de l'Union européenne, la Commission a déposé sur la table du Conseil une proposition de directive en décembre 2022⁴².

L'objectif initial du premier pilier, selon les documents publiés par le Cadre inclusif, était de faire en sorte que, dans une ère de plus en plus numérique, la répartition des droits d'imposition entre les pays soit adaptée aux nouveaux modèles d'affaires issus de cette numérisation. À cette fin, ce pilier vise à étendre les droits d'imposition des juridictions du marché (ce qui, pour certains modèles

³⁹ OCDE/G20, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 1^{er} juillet 2021, <https://search.oecd.org/fr/fiscalite/beps/130-pays-et-juridictions-adherent-a-un-nouveau-cadre-ambitieux-pour-la-reforme-du-systeme-fiscal-international.htm>.

⁴⁰ OCDE/G20, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 8 octobre 2021, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.htm.

⁴¹ OCDE, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, 20 décembre 2021, www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf.

⁴² Commission européenne, « Proposal for a Council Directive on Ensuring a Global Minimum Level of Taxation for Multinational Groups in the Union », COM(2021) 823 final, 22 décembre 2021 (disponible en anglais uniquement).

d'entreprise, correspond à l'endroit où se trouvent les utilisateurs) lorsqu'une entreprise participe de manière active et permanente à l'économie par le biais d'activités exercées dans ou à partir de lieux éloignés axés sur cette juridiction. Par conséquent, ce nouveau droit d'imposition réduira d'autre part les droits d'imposition d'autres juridictions (en particulier les droits d'imposition des juridictions où sont établies les entités multinationales ayant droit aux bénéfices résiduels en vertu des règles existantes). Le compromis intervenu en juillet 2021 remplit partiellement cet objectif, car il réalloue un certain pouvoir d'imposition à la juridiction de marché, limité toutefois à une partie du bénéfice résiduel. Là où le bât blesse toutefois est la limitation du champ d'application personnel de cette solution à un nombre — trop ? — limité d'entreprises, ce qui risque d'exclure du nouveau système certaines multinationales du numérique.

L'objectif du second pilier est plus proche du projet BEPS initial et vise à fournir une solution systématique pour garantir que toutes les entreprises opérant au niveau international paient un montant minimum d'impôts. Bien que l'objectif du second pilier dépasse le thème de la numérisation de l'économie et impose un impôt minimal à toutes les entreprises, le lien avec l'action 1 de BEPS peut être trouvé dans l'observation que l'importance des actifs incorporels en tant que déterminants des bénéfices place souvent les entreprises fortement numérisées dans une position idéale pour utiliser des structures de planification de transfert de bénéfices.

Toutefois, l'élaboration de ce second pilier repose également sur des visions contradictoires. Le nom de la proposition, la « proposition mondiale contre l'érosion de la base », suggère que le second pilier doit être considéré comme une simple ramification du projet BEPS, qui s'attaque au transfert de bénéfices résiduels et à l'érosion de la base. Toutefois, un objectif beaucoup plus ambitieux pourrait être déduit du programme de travail publié en 2019. En effet, il a déclaré qu'« une action mondiale est nécessaire pour mettre fin à la course néfaste vers le bas », et que le second pilier visait à « renforcer la souveraineté fiscale de tous les pays pour “taxer à nouveau” les bénéfices lorsque les autres pays n'ont pas suffisamment exercé leur pouvoir d'imposition primaire ». Ces considérations semblent indiquer une portée beaucoup plus large, visant à éliminer la concurrence fiscale en général. La proposition dépasse la question de l'activité économique réelle et se concentre exclusivement sur les taux d'imposition. Cela représente un changement majeur dans la façon dont la concurrence fiscale est perçue : auparavant, on s'accordait à dire qu'une fiscalité faible ou nulle n'était pas nuisible en soi, si elle était liée à une présence réelle. Toutefois, on peut se demander si l'introduction d'un impôt minimum de 15 % sera suffisamment dissuasive pour empêcher les entreprises de recourir à des stratégies de *tax planning* (bien que la complexité des règles puisse en soi être une raison suffisante pour vouloir éviter de les appliquer autant que possible). Par ailleurs, il reste encore à voir

si ce minimum ne risque pas de se transformer en maximum. L'avenir le dira, mais au-delà du contenu spécifique des mesures adoptées, on ne peut que saluer l'émergence d'un véritable forum global de discussion et de négociation sur le cadre juridique de la fiscalité internationale.