



Travaux OCDE : au-delà du numérique, une
refonte des principes de la fiscalité
internationale ?

Soirée annuelle
Jeudi 17 octobre 2019

Participants

- **Christophe Pourreau et Nicolas Gelli**, Direction de la Législation Fiscale
- **Laurence Brochet**, Dassault Systèmes
- **Cyrille Dero**, Danone
- **Sylvain Montoro**, BlaBlaCar
- **Caroline Silberztein**, Baker McKenzie

Plan

Introduction

- I. Pilier 1 : Révision des règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices
- II. Pilier 2 : Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (*GloBE / Global Anti Base Erosion*)
- III. Mise en œuvre et prospective

Introduction

Travaux OCDE : de l'économie numérique à la numérisation de l'économie et au-delà

Octobre 2015	Mars 2018	Mai 2019	Octobre 2019
Les défis fiscaux de l'économie numérique	Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie	<p>Pilier 1: répartition des droits d'imposer (Participation de l'utilisateur / incorporels de commercialisation / présence économique significative)</p> <p>Pilier 2: Problématiques BEPS subsistant</p>	Proposition du Secrétariat d'une Approche unifiée au titre du Pilier 1
Rapport définitif sur l'Action 1 du projet BEPS	Rapport intérimaire	Programme de travail adopté par le Cadre Inclusif (134 juridictions) + approuvé par G20	Nouvelle règle de rattachement des profits (« nexus »); Nouveau droit d'imposer ?

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

Pilier 1: Vers une (sur)allocation de bénéfices aux marchés

Pilier 1 : Ni anti-abus, ni limité au numérique:

Abandon partiel du principe de rattachement des profits à la **création** de valeur (fonctions, investissements, technologie) au profit des juridictions de **réalisation** de la valeur (marché / utilisateur) ?

Abandon (partiel) du principe de pleine concurrence

Equilibre entre l'impôt sur les sociétés et la fiscalité indirecte ?

Biais concernant les incorporels marketing vs technologiques ?

L'objectif poursuivi est-il une réallocation des bases fiscales entre les pays ou une augmentation globale des recettes fiscales ?

Pilier 1 : Quels sont les principes guidant les travaux de l'OCDE ?

ADAPTER LA FISCALITÉ INTERNATIONALE AUX NOUVEAUX ENJEUX

- Action 1 du projet BEPS et rapport intérimaire de 2018 : nécessité de prendre en compte la numérisation croissante de l'économie
- Demande des Etats de prendre en compte la valeur créée localement (*market intangibles*)
- D'où le « **composant A** » qui propose la création d'un **nouveau nexus** applicable sans présence physique et une **modification des règles de partage du profit résiduel**

DÉGAGER UNE SOLUTION SIMPLE ET ADMINISTRABLE

- L'impératif de simplicité conduit à recourir à des **règles forfaitaires d'allocation des profits** au sein du « composant A »
- Un objectif **d'accroissement de la sécurité juridique pour les contribuables et les administrations**, dans un contexte marqué par la diversité des pratiques des Etats de marché et la multiplication des conflits

COMPLÉTER LES PRIX DE TRANSFERT PLUTÔT QUE LES BOULEVERSER

- Les règles de **prix de transfert** actuelles (principe de pleine concurrence) **continueront à s'appliquer**
- Les « **composants B et C** » sont **conçus pour garantir une plus une plus grande sécurité juridique** dans l'application des règles actuelles

→ Une approche unifiée comprenant :

- ✓ un « **composant A** », créant un **nouveau droit à taxer s'écartant des règles de prix de transfert actuelles et applicable même sans présence physique**
- ✓ des « **composants B et C** », assis sur les **règles de prix de transfert actuelles et applicables uniquement en cas de présence physique**

Pilier 1 : Le « composant A »

UN CHAMP LIMITÉ

Une limitation du champ par :

- un **seuil de chiffre d'affaires mondial** (750 M€ ?)
- Une limitation aux **activités dites « user / consumer facing »** ?
- Des **exclusions sectorielles** (par ex. industries extractives et matières premières)

UNE NOUVELLE RÈGLE DE NEXUS

- L'objectif est de **refléter une interaction significative et soutenue avec l'économie d'un Etat**
- **Sans critère de présence physique** : le nouveau *nexus* trouvera à s'appliquer tant dans les situations où un groupe est présent physiquement dans un Etat que dans celles où il ne l'est pas
- Assise sur un **critère de chiffre d'affaires** local, possiblement apprécié sur plusieurs années
- N'entraînant **pas de reconnaissance d'un établissement stable** (disposition conventionnelle séparée de l'article 5 dans un instrument multilatéral)

UNE RÈGLE D'ALLOCATION DES PROFITS SIMPLE

- Une règle qui s'écarterait du principe de pleine concurrence et reposerait sur une **formule assise sur le chiffre d'affaires et la marge opérationnelle nette** du groupe concerné
- **Serait réallouée** aux Etats des consommateurs / utilisateurs **une portion du profit** résiduel au-delà d'un niveau de rentabilité (point à négocier)
- Le profit ainsi attribuable **serait réparti selon un critère de chiffre d'affaires**

DES QUESTIONS A EXPLORER

- Comment délimiter les activités dans le champ ?
- Prévoir **des facteurs additionnels** au critère de chiffre d'affaires **pour la détermination du *nexus*** afin de mieux établir le lien d'une entreprise avec un marché ?
- Une **approche différenciée selon les modèles d'affaires** ? Faire varier l'ampleur de la réallocation des profits en fonction de critères permettant notamment de tenir compte du degré de numérisation de l'entreprise
- Quelles modalités **d'élimination de la double imposition** ?
- Quel traitement des **pertes** ?

Pilier 1 : Exemple d'application du « composant A »

SOIT UN GROUPE G

- G est une multinationale dont le chiffre d'affaires mondial est de 10 Md€ et qui conçoit, fabrique et distribue des produits de haute technologie
- G opère dans 10 pays, dont 7 au moyen d'une filiale, 1 au moyen d'un ES et 2 sans présence physique. Dans 8 de ces 10 pays, le chiffre d'affaires de G est supérieur au seuil du *nexus*

→ G satisfait aux critères de champ et l'application des règles de *nexus* conduira à appliquer le composant A au profit de 8 Etats

AU CA DE 10 Md€ ET À LA MARGE DE 30%

- Le CA de G est de 10 Md€ et se répartit de la façon suivante :
 - 3,98 Md€ dans 1 de ses 7 filiales
 - 1 Md€ dans 5 de ses 7 filiales
 - 500 M€ dans 1 pays dans lesquels il n'a pas de présence physique et dans 1 Etat où il est présent avec une filiale
 - 10 M€ dans son ES ainsi que dans 1 Etat où il commerce sans présence physique
- G dégage un profit de 3 Md€
- Pour les besoins de l'exemple, le *nexus* n'est pas atteint dans les 2 Etats où les ventes sont de 10 M€

APPLICATION DE LA RÈGLE D'ALLOCATION

- Pour les besoins de l'exemple, la règle retenue est une hypothèse d'allocation des 20% de la marge excédant un seuil de 10% de marge
- Appliquée à G, cela donne une réallocation de :
$$(30\% - 10\%) \times 20\% = 4\%$$
- Dans cet exemple, $9.980 \times 4\% = 399$ M€ d'assiette taxable seront donc répartis entre les 8 Etats remplissant la condition de *nexus*, à proportion de leur part dans le chiffre d'affaires du groupe

ELIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION

- Une règle d'élimination de la double imposition viendra par ailleurs garantir que G ne soit pas imposé deux fois sur les mêmes profits, dans les Etats satisfaisant la condition de *nexus* à raison du composant A et dans l'Etat de son siège ou les Etats dans lesquels le groupe génère du profit résiduel à raison des règles actuelles de prix de transfert
- En cas de difficulté d'application avec une administration fiscale, une procédure de résolution des différends obligatoire et contraignante serait par ailleurs applicable

Pilier 1 : Les « composants B et C »

LE COMPOSANT B : UNE GARANTIE DE SÉCURITÉ JURIDIQUE

- Le composant B serait assis sur les règles de prix de transfert actuelles
- Il consisterait en la détermination d'une rémunération fixe internationalement agréée et à partir de benchmarks pour les activités de distribution et de marketing exercées et en l'absence d'autres fonctions au moyen d'une présence physique
- Il serait ainsi gage de sécurité juridique et de simplicité pour les contribuables et administrations et réduirait les risques de conflit

LE COMPOSANT C : L'APPLICATION DES PRIX DE TRANSFERT

- En cas d'exercice d'une activité différente ou allant au-delà de la distribution et du marketing, la rémunération resterait calculée en appliquant les règles de prix de transfert actuelles (principe de pleine concurrence)

UN MÉCANISME DE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS OBLIGATOIRE

- Un mécanisme de prévention et de résolution des différends serait au cœur des composants B et C
- Les bénéfices taxables à raison du composant C devront être diminués de ceux déjà taxés en vertu du composant A

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

Quelques questions de
mise en œuvre
administrative et
opérationnelle

Architecture de base : champ d'application

- Réallocation en faveur des juridictions de marché / utilisateurs,
 - Indépendamment de la présence physique de l'entreprise dans ces marchés,
 - Au-delà des montants de pleine concurrence
-
- Détermination des seuils de CA (750 mEUR ?) et de profitabilité des entreprises entrant dans le champ des nouvelles règles d'allocation
 - Définition des « entreprises en relation étroite avec les consommateurs » : application au B2C uniquement ? Définition de l'utilisateur ?
 - Quelles exclusions (industries extractives / matières premières; financier ? autres)? Différenciation des modèles d'affaires ?
 - Quid des Joint Ventures ?
 - Cas des entreprises recourant à des distributeurs indépendants dans les marchés (profits de pleine concurrence; pas de ventes à distance)

Architecture de base: quels profits ?

Articulation avec le principe de pleine concurrence (PPC) ?

- Risque de double comptage?
- Application du PPC au marché si > au nouveau droit d'imposer

Détermination du montant réalloué :

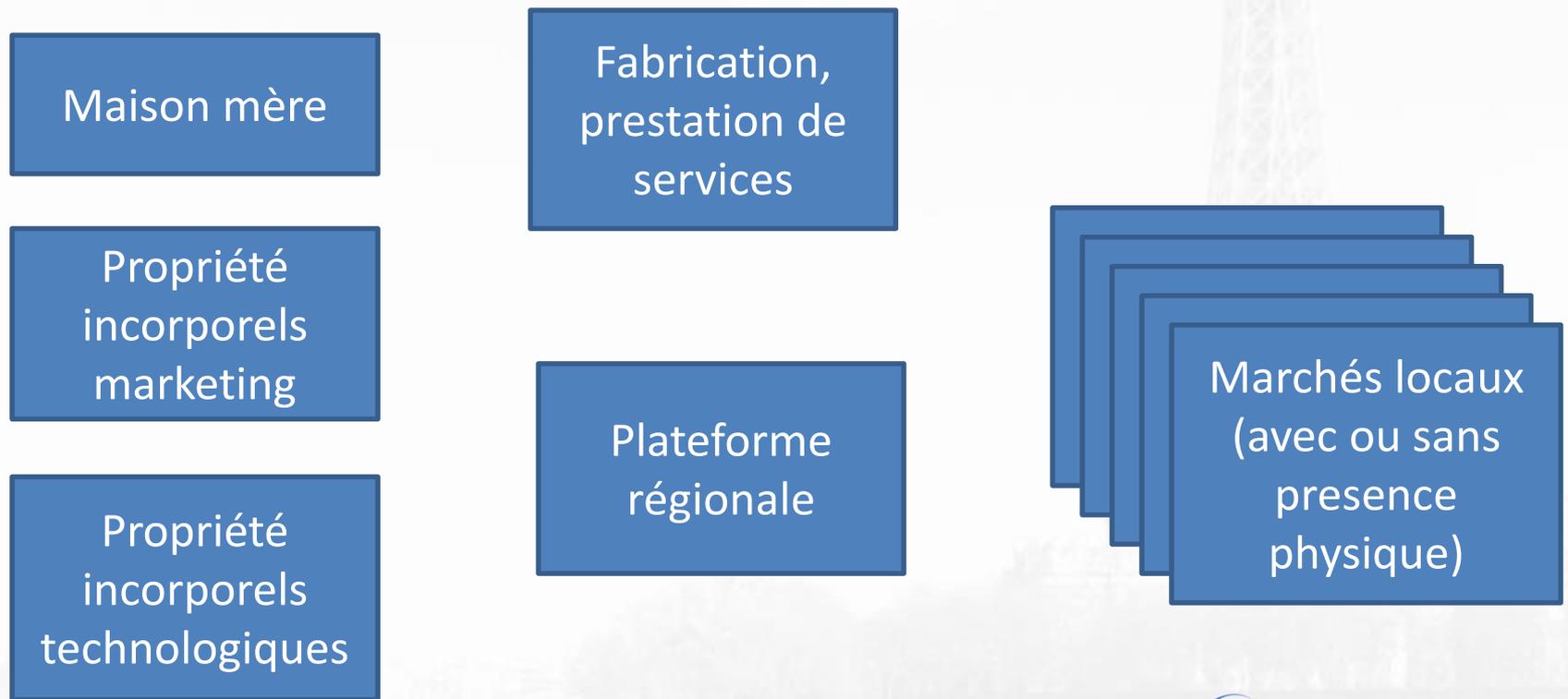
- Normes comptables ? Lien avec le fiscal local ? Ajustements nécessaires ?
- EBIT, résultat avant impôt, autre ?
- Détermination forfaitaire / sectorielle des rémunérations de routine?
- Quid de la rémunération des activités non-routine hors activités marketing (notamment : technologie, risques financiers...) ?
- Détermination par « business line », région ou marché ?
- Les Montants A, B et C sont-ils liés ou indépendants entre eux ?

Réallocation aux juridictions de marché éligibles:

- Seuils de CA locaux ?
- Réallocation aux marchés des surprofits, mais pas des pertes ?
- Prise en compte dans la clé des profits des juridictions non éligibles ?

Architecture de base

- Quel(s) sont les Etats qui devront consentir une réduction de leurs bases fiscales au profit des marchés (NB: les montants A, B et C se préoccupent des droits des juridictions de marché mais il n'est pas prévu de tester les montants restant acquis aux autres juridictions)



Sécurité juridique, élimination de la double imposition

- « Simplicité, stabilisation du système fiscal et renforcement de la sécurité juridique »
- La détermination des montants A, B et C permettra-t-elle d'atteindre cet objectif de sécurité juridique ?
- Contrôles simultanés, International Compliance Assurance Programme (ICAP), APP multilatéraux pour ce nouveau droit d'imposer,
- Procédures amiables multilatérales ? Arbitrage obligatoire ? Un nouvel organisme supranational ?
- Mise en place d'un guichet unique ?
- Protection des entreprises par le biais d'une garantie de non redressement ?
 - Dans les pays de marché
 - **Dans les autres pays (par exemple, propriétaires de la marque ou de la technologie)**

Mise en œuvre administrative

- Quel contribuable / mécanismes de déclaration / perception / contrôle en l'absence de filiale / établissement stable ?
- A quel moment les ajustements seront-ils réalisés en pratique (après la publication des comptes consolidés ?)
- Mise en œuvre pratique de la réallocation (crédit d'impôt vs. exonération)
- Délai de remboursement de l'excès d'impôt payé, notamment dans les juridictions hors marché ?
- Nouvelles obligations documentaires « prix de transfert » ?

Mise en œuvre opérationnelle

- Impact sur le résultat fiscal uniquement ou sur les comptes sociaux ?
 - Nécessité d'ajuster les factures ?
 - Droits de douane, TVA ?
 - Retenue à la source ?
 - Impact sur les actionnaires (diminution des dividendes si impact <0 sur les comptes sociaux de la mère), les salariés et autres parties prenantes (par ex. créditeurs) si impact sur les comptes sociaux

II. Pilier 2 : Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (*GloBE / Global Anti Base Erosion*)

Pilier 2 : Quels sont les principes guidant les travaux de l'OCDE ?

PARACHEVER BEPS

- Le **projet BEPS** a permis aux Etats de s'armer contre les **pratiques abusives**
- Il n'a cependant **pas permis de mettre fin à la concurrence fiscale déloyale de certains Etats et territoires** conduisant les Etats à une course au moins-disant fiscal

EVITER LA MULTIPLICATION DES MESURES UNILATÉRALES

- La **réforme fiscale américaine** (GILTI et BEAT) procède de la même volonté de lutter contre le transfert d'assiette fiscale vers des Etats pratiquant une fiscalité faible, voire nulle
- Tous les Etats peuvent mettre en œuvre des mesures poursuivant un objectif similaire
- Le second pilier doit **permettre l'instauration d'un cadre multilatéral coordonnant l'application de telles règles par plusieurs Etats**

INSTAURER UN NIVEAU MINIMUM D'IMPOSITION

- Les Etats resteraient libres de **fixer souverainement leurs taux d'IS**
- En cas d'imposition effective inférieure au taux minimum, **les bénéficiaires d'un groupe seraient « retaxés » à hauteur du taux effectif minimum commun**

→ Deux règles principales :

- ✓ **une règle d'inclusion, visant à imposer les revenus des entités étrangères contrôlées dès qu'elles auraient été soumises à un impôt inférieur au taux effectif minimum**
- ✓ **une règle des paiements sous-imposés, consistant à refuser la déduction de certains paiements versés à des entités soumises à un impôt inférieur au taux effectif minimum**

Pilier 2 : La proposition GLOBE (*Global anti-base erosion*)

UNE RÈGLE D'INCLUSION APPLICABLE AU NIVEAU DE LA TÊTE DE GROUPE

- La règle d'inclusion fonctionnerait comme un **impôt minimal** permettant de garantir que chaque groupe soit imposé à hauteur d'un taux effectif d'imposition à définir
- Elle **s'appliquerait dans l'Etat de la tête de groupe**, qui serait autorisé à retaxer la différence entre le taux d'imposition effectif constaté et le niveau minimum d'imposition agréé (**top-up rate**)
- Le taux effectif d'imposition minimum serait déterminé selon un **pourcentage fixe, identique pour tous** les Etats

DES QUESTIONS EN SUSPENS

- A partir de **quelle assiette** déterminer le niveau effectif d'imposition d'un groupe ?
- A quelle aune juger du niveau d'imposition d'un groupe : celui du groupe entier, ou Etat par Etat ? Les Etats-Unis ont ainsi retenu une règle dite de **blending mondial pour la GILTI** quand d'autres Etats plaident pour un **blending Etat par Etat**
- **Quel taux minimum ?**

UNE RÈGLE DES PAIEMENTS SOUS- IMPOSÉS

- Elle consisterait à **refuser la déduction** de tout ou partie **d'un paiement réalisé au profit d'une partie liée** qui aurait été imposée en dessous du niveau d'imposition minimal
- Elle fonctionnerait comme une règle visant les Etats n'ayant pas mis en œuvre la règle d'inclusion ou présentant des défaillances dans son application

UNE RÈGLE D'ARTICULATION

- La **règle d'inclusion primerait** la règle des paiements sous-imposés
- Une entité d'un groupe dont la tête de groupe est effectivement soumise à la règle d'inclusion ne pourrait donc pas se voir appliquer la règle des paiements sous-imposés

Pilier 2 : Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (*GloBE / Global Anti Base Erosion*)

Discussion

III. Mise en œuvre et prospective

Adoption d'une solution : vers un consensus en 2020 ?

- Pilier 1 vs Pilier 2
- S'il y a consensus : quid des mesures unilatérales déjà mises en place ?
Notamment:
 - Taxe sur les services numériques française ?
 - Mesures adoptées par les Etats-Unis (*BEAT* et *GILTI*) ?
 - Autres ?
- Risque d'absence de consensus ? Ou de consensus au sein d'un sous-groupe de pays ?
- Quid des transactions avec des pays qui n'adopteraient pas la solution préconisée ?
- Directive sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) : des avancées à prévoir ?

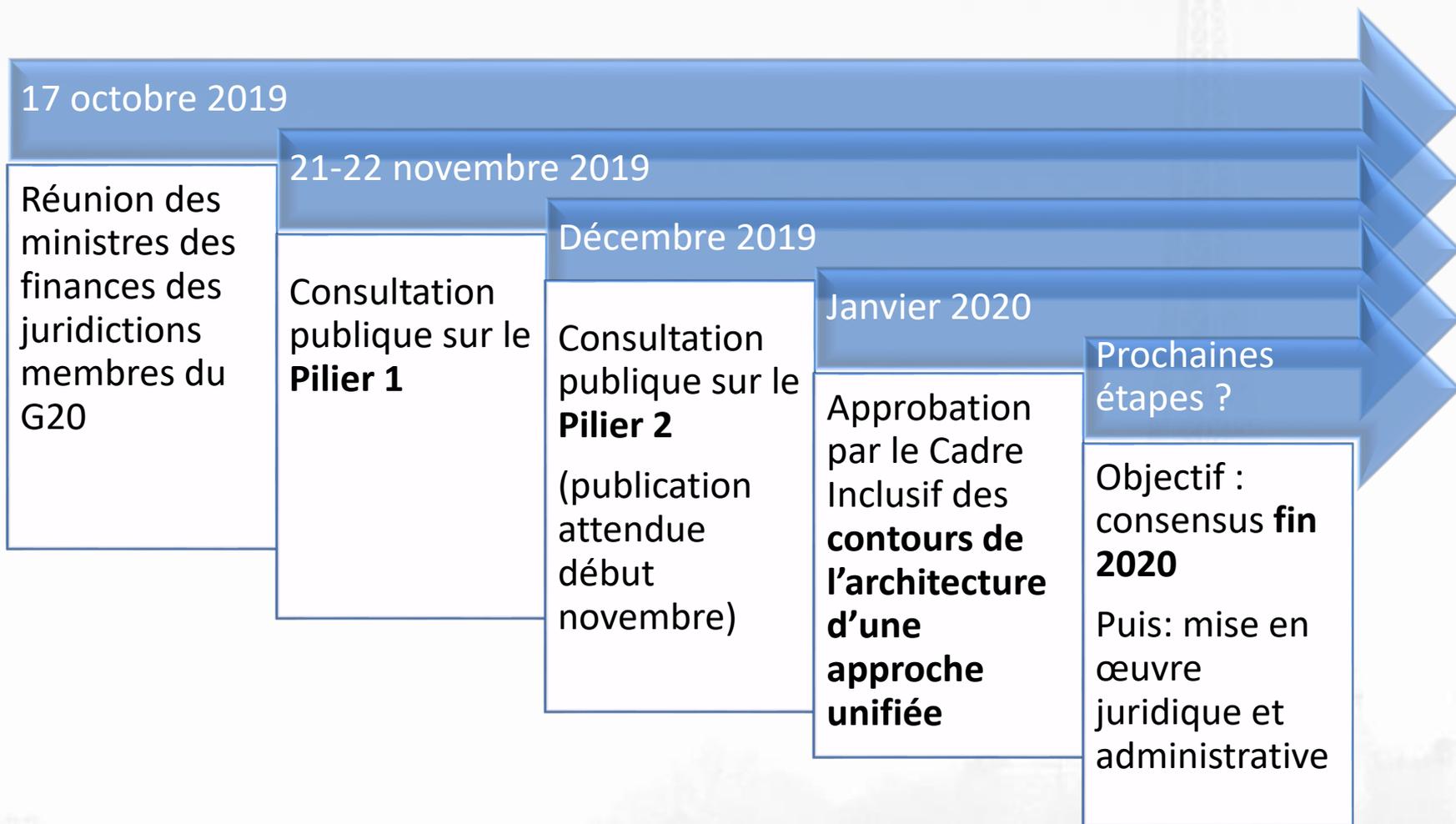
Calendrier de mise en œuvre envisagé ?

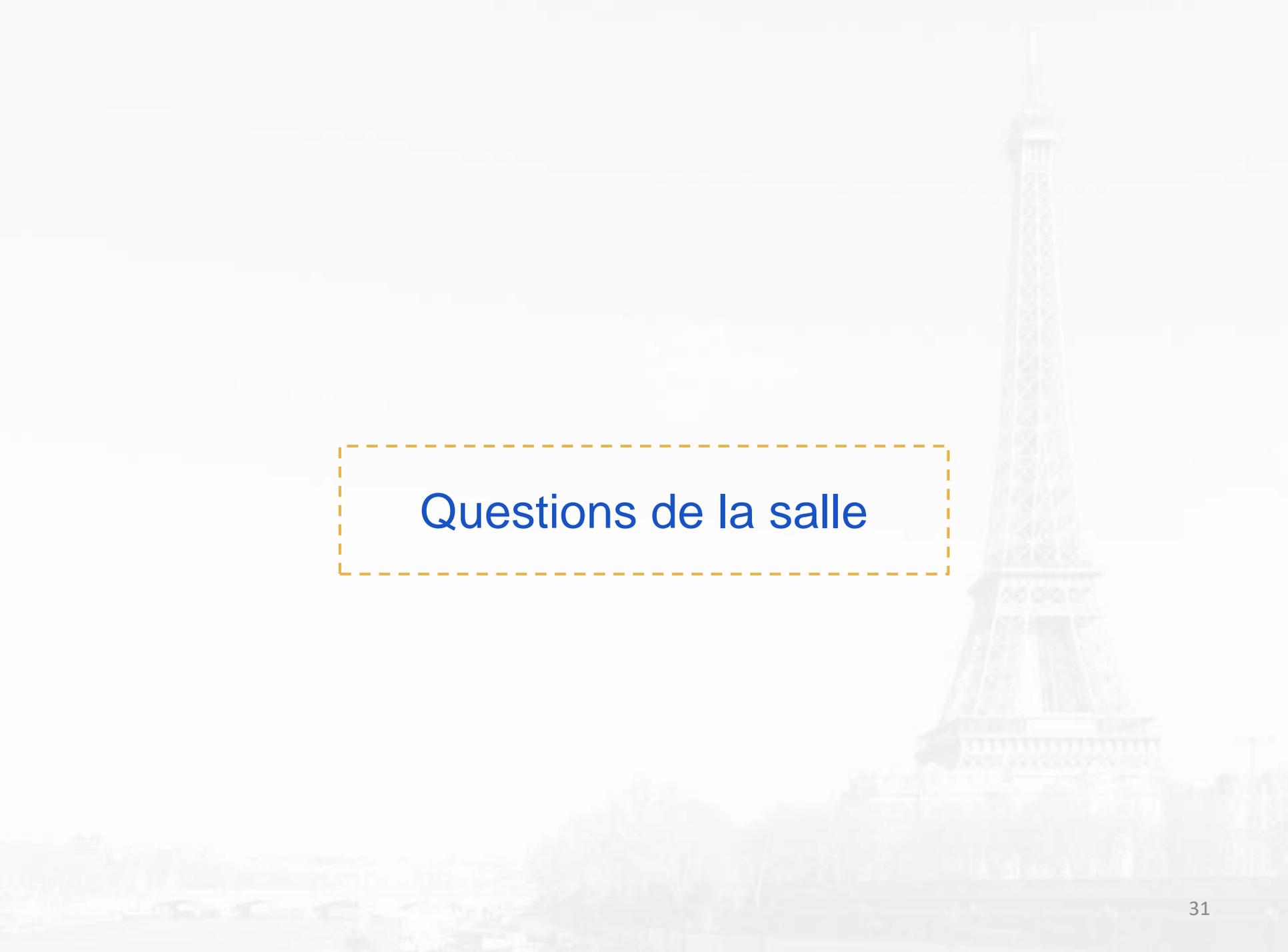
- Délai nécessaire entre l'adoption de la solution et sa mise en œuvre:
 - Temps d'adaptation essentiel pour les entreprises
 - Eviter que les nouvelles règles soient utilisées rétroactivement par les juridictions de marché ?

Mise en œuvre juridique

- Révision des traités internationaux nécessaire : révision bilatérale ou multilatérale (Instrument Multilatéral mis en place par l'Action 15 du projet BEPS ou nouvel instrument multilatéral) ?
- Transposition des nouvelles mesures en droit interne :
 - Quel degré de contrainte ?
 - Contrôle de leur mise en place par le biais d'un examen par les pairs ?

Un calendrier des travaux très ambitieux





Questions de la salle