



# 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><b>Pilier 1: répartition des droits d'imposer</b> (Participation de l'utilisateur / incorporels de commercialisation / présence économique significative)</p> <p><b>Pilier 2: Problématiques BEPS subsistant</b></p>	Proposition du Secrétariat d'une <b>Approche unifiée au titre du Pilier 1</b>
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 :

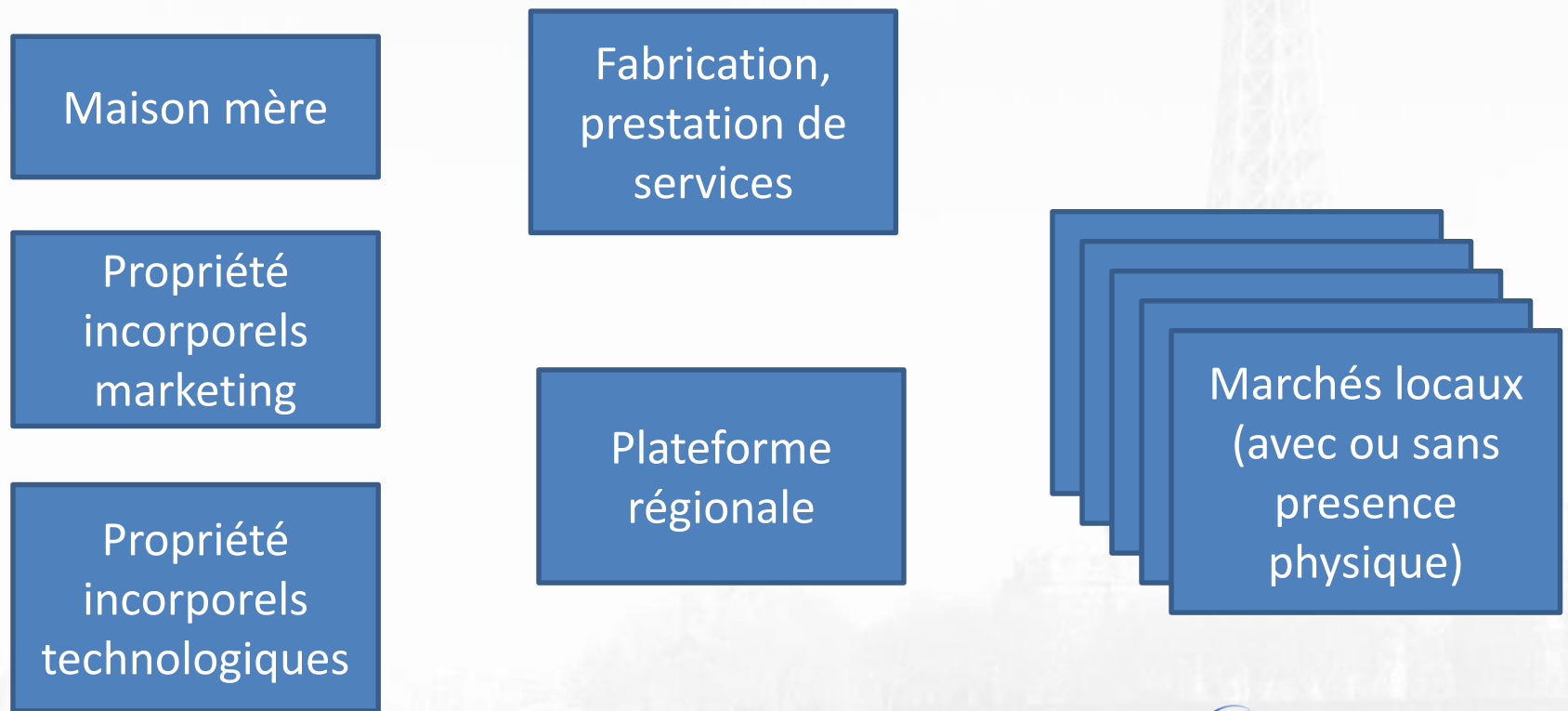
- Normes comptables ? Lien avec le fiscal local ? Ajustements nécessaires ?
- EBIT, résultat avant impôt, autre ?
- Détermination forfaitaire / sectorielle des rémunérations de routine?
- Quid de la rémunération des activités non-routine hors activités marketing (notamment : technologie, risques financiers...) ?
- 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 ?

---

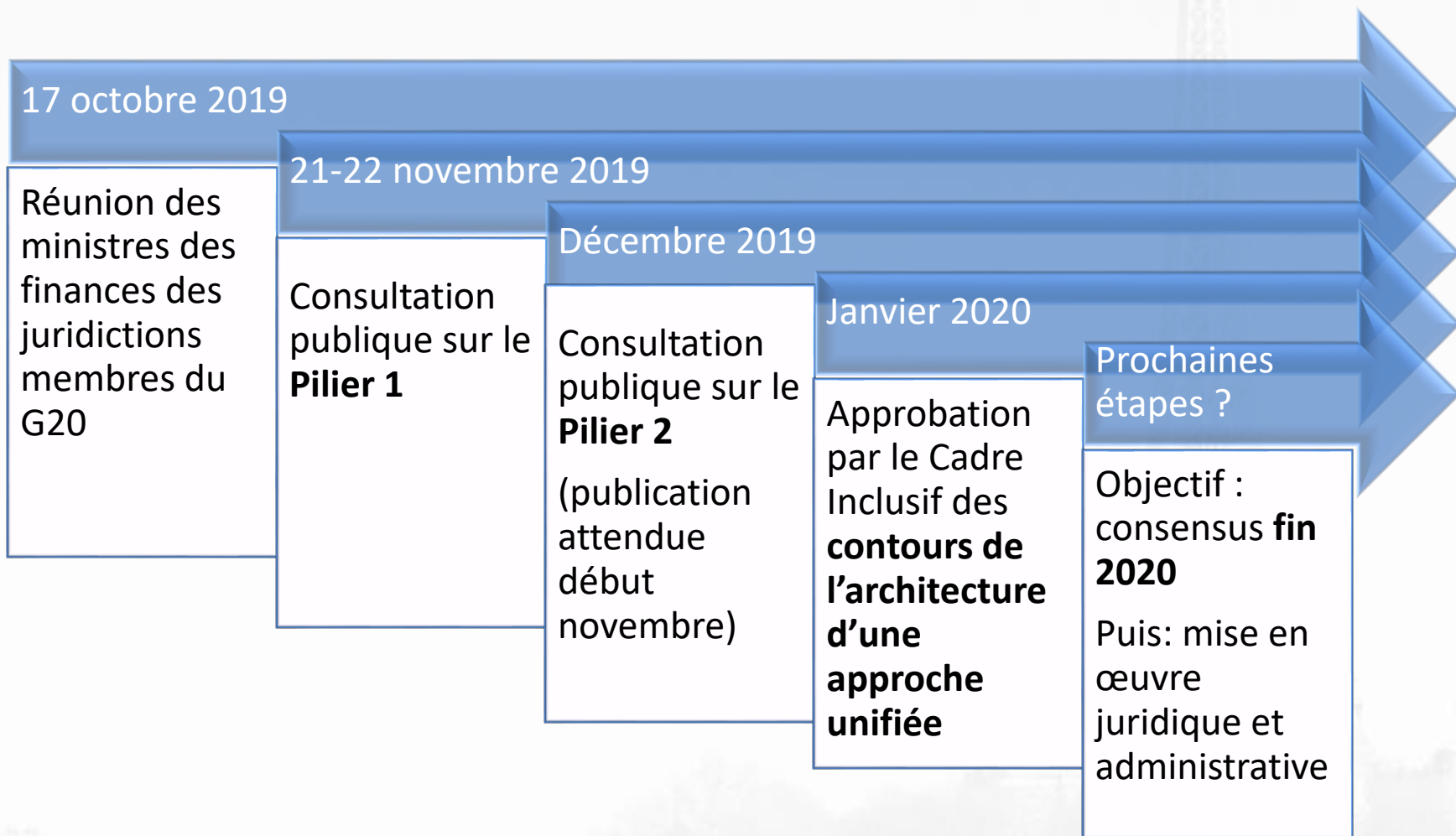
- Délai nécessaire entre l'adoption de la solution et sa mise en œuvre:
  - Temps d'adaptation essentiel pour les entreprises
  - Eviter que les nouvelles règles soient utilisées rétroactivement par les juridictions de marché ?

# 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