

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

Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique

Telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS
le 23 janvier 2019

Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie

1.1. Contexte

Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie constituent l'un des axes principaux du Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices qui a donné lieu à l'élaboration du Rapport sur l'Action 1 du projet BEPS (le « Rapport sur l'Action 1 »). Le Rapport sur l'Action 1 précise que le processus de numérisation touche l'ensemble de l'économie et conclut qu'il serait difficile, sinon impossible, d'isoler l'économie numérique du reste de l'économie. Au-delà des aspects liés aux pratiques de BEPS, le Rapport sur l'Action 1 constate en outre que la numérisation de l'économie a engendré un certain nombre de défis fiscaux plus larges en matière d'impôts directs. Ces défis concernent en premier lieu la répartition entre les pays du droit d'imposer des revenus provenant d'activités transfrontalières à l'ère du numérique.

Conformément au mandat qui lui a été confié par les ministres des Finances du G20 en mars 2017, le Cadre inclusif, en collaboration avec le Groupe de réflexion sur l'économie numérique (GREN), a présenté, en mars 2018, un rapport intitulé *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018* (le « Rapport intérimaire »). Ce Rapport intérimaire contient une analyse approfondie du processus de création de valeur des nouveaux modèles d'affaires et de ceux qui évoluent dans le contexte de la numérisation de l'économie, et des défis fiscaux que ces changements soulèvent.¹ Ces défis comprennent les risques de transferts dans des environnements à faible imposition de revenus liés à certains facteurs de production très mobiles qui subsistent après la mise en œuvre des mesures contre les pratiques de BEPS. Sans pour autant se rejoindre sur les conclusions à tirer de cette analyse, les membres du Cadre inclusif se sont engagés en outre à poursuivre ensemble leurs travaux en vue de produire un rapport final en 2020 et de parvenir à une solution de long terme fondée sur le consensus, et prévoient de faire un point sur l'avancement de leurs travaux en 2019.

Conscient du calendrier fixé par le G20 et de l'importance de cette question, le GREN a intensifié ses travaux depuis la publication du Rapport intérimaire. En se fondant sur l'analyse figurant dans le Rapport sur l'Action 1 ainsi que dans le Rapport intérimaire, et sur les récentes discussions des réunions du GREN des mois de juillet et décembre tenues sans préjuger de leur approbation ultérieure, un certain nombre de propositions ont été formulées. Ces propositions, associées aux récentes discussions et commentaires provenant de membres du Cadre Inclusif, ont permis de jeter les bases qui permettront au Cadre inclusif de parvenir à un accord sur les prochaines étapes.

1.2. Démarche proposée

Conformément au cadre d'analyse posé par le Rapport sur l'Action 1 et le Rapport intérimaire, il y a un accord pour examiner les propositions impliquant deux piliers susceptibles de former la base d'un consensus. Le premier englobe les défis fiscaux plus larges soulevés par l'économie numérique² et met l'accent sur la répartition des droits d'imposition ; le second vise d'autres problématiques qui subsistent à ce jour en matière

¹ Voir le Chapitre 2 « Numérisation, modèles d'affaires et création de valeur » du Rapport intérimaire.

² Tels que décrits dans le Rapport sur l'Action 1 et dans le Rapport intérimaire.

de BEPS. Cette approche basée sur deux piliers reconnaît que la transformation numérique atteint tous les compartiments de l'économie, soulève des défis plus larges, et est particulièrement évidente dans les modèles d'affaire à forte composante numérique, sans être limitée à ces derniers. Cela soulève des questions concernant le lieu où l'impôt doit être acquitté et, le cas échéant, le montant qui doit être acquitté dans un monde où les entreprises peuvent effectivement être fortement impliquées dans la vie économique de différentes juridictions sans présence physique significative et où de nouveaux déterminants de la création de valeur, souvent incorporels, passent de plus en plus au premier plan. Dans le même temps, les caractéristiques de la numérisation de l'économie aggravent les risques en matière de BEPS et permettent de mettre en place des dispositifs de transfert des bénéfices vers des entités qui échappent à l'impôt ou ne sont soumises qu'à un niveau d'imposition très faible. Une solution devrait donc requérir des travaux complets couvrant la répartition des droits d'imposition par l'intermédiaire d'une modification des règles de répartition des bénéfices et des règles de lien ainsi que des mesures contre les pratiques de BEPS.

Au titre du premier pilier, portant sur la répartition des droits d'imposition et englobant les questions relatives au lien, plusieurs propositions ont été formulées afin d'attribuer des droits d'imposition élargis aux juridictions dans lesquelles se situent le marché ou des utilisateurs, dans des situations où la valeur est créée par une activité d'entreprise sous la forme d'une participation dans ces juridictions qui n'est pas reconnue dans le cadre existant de répartition des bénéfices. Le Cadre inclusif est convenu de conduire ces travaux sans préjuger de leur approbation ultérieure. Le Cadre inclusif reconnaît que ces propositions peuvent avoir des implications sur certaines caractéristiques fondamentales du système fiscal international en place. Certaines de ces propositions supposent un réexamen des règles applicables en matière de prix de transfert en ce qui concerne les bénéfices qui ne sont pas qualifiés de standard (« non-routine »), et d'autres propositions sont susceptibles d'impliquer des modifications pouvant aller au-delà des profits non standards. Dans tous les cas, ces propositions pourraient aboutir à des solutions dépassant le principe de pleine concurrence. Elles vont également au-delà des limitations imposées à l'exercice des droits d'imposition sur le fondement de la présence physique généralement accepté comme un autre principe de référence dans les règles actuelles. Le Cadre inclusif est convenu que les travaux consacrés aux problèmes de répartition des bénéfices et de lien devraient être menés en parallèle, et constitueraient les deux aspects centraux de toute solution finalement retenue, en précisant qu'il pourrait être nécessaire d'apporter certaines modifications au texte des conventions fiscales. Concernant la question du lien, le Cadre inclusif est convenu d'approfondir l'analyse de différentes notions, notamment la modification du seuil de l'établissement stable, à l'instar de la notion de « présence économique significative » discuté dans le rapport sur l'Action 1 ou de la notion de « présence numérique significative », ainsi que des règles conventionnelles spécifiques.

Lors de ses travaux, le Cadre inclusif s'emploiera à trouver un juste équilibre entre les impératifs de précision et de simplicité. Cela signifie que toute solution devra pouvoir être appliquée et gérée simplement par les administrations fiscales comme par les contribuables, en tenant compte des différents stades de développement des membres et des capacités dont ils disposent. Le Cadre inclusif est ouvert à explorer des solutions et des mécanismes simplifiés pour alléger les contraintes administratives et simplifier le recouvrement de l'impôt, notamment des retenues à la source dès lors qu'elles n'entraînent pas de double imposition. Toutes ces mesures devront être fondées sur des principes.

Le Cadre inclusif reconnaît que les propositions actuelles peuvent avoir des conséquences non seulement pour le groupe restreint des entreprises à forte composante numérique, mais aussi pour celui, bien plus large, des entreprises exerçant des activités transfrontalières, notamment celles qui perçoivent des bénéfices tirés d'actifs incorporels de commercialisation mais qui ont adopté dans la juridiction du marché des modèles de distribution caractérisés par un faible niveau de risques assumés. Des travaux techniques supplémentaires portant sur la conception des propositions seront requis, qui examineront les limites potentielles au champ d'application, une éventuelle segmentation des lignes de produit ou secteurs d'activité, la détermination et répartition des bénéfices, ainsi que les règles de lien et les considérations relatives aux traités.

Au titre du second pilier, le Cadre inclusif est convenu d'examiner, sans préjuger de leur approbation ultérieure, des droits d'imposition qui renforceraient la capacité d'une juridiction à imposer des bénéfices dès lors que l'autre juridiction disposant de droits d'imposition appliquerait un taux effectif d'imposition très faible sur ces bénéfices. Ces propositions s'appuient sur le constat que certains défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie s'inscrivent dans le contexte plus large de la lutte contre les pratiques qui subsistent à ce jour en matière de BEPS ; elles tiennent également compte d'évolutions survenues récemment, comme la réforme fiscale adoptée aux États-Unis.

La proposition du second pilier serait définie pour appréhender les risques qui subsistent en matière de transfert des bénéfices vers des entités soumises à une imposition nulle ou très faible, et aboutirait à ce résultat par la formulation de deux règles interdépendantes : une règle d'inclusion du revenu et une règle relative aux paiements érosifs de la base.

La proposition formulée au titre de ce pilier ne modifie pas le fait que les pays ou juridictions sont libres de déterminer leur propre taux d'imposition ou de ne pas avoir un impôt sur les bénéfices des sociétés. Elle prend plutôt acte du fait que l'absence d'une action multilatérale concertée ouvrirait la voie à des mesures unilatérales et non coordonnées, qu'elles soient destinées à préserver ou à accroître la base d'imposition existante, ce qui induirait des conséquences négatives pour tous les pays, indépendamment de leur taille ou de leur stade de développement.

Les membres du Cadre inclusif ont discuté ces propositions novatrices, soulignant la nécessité d'approfondir l'examen des différentes propositions et de leurs possibles interactions, et relevant l'importance d'en évaluer les incidences sur le plan économique, les recettes publiques et le comportement des contribuables avant de statuer sur leur adoption. Ils gardent à l'esprit qu'en adoptant une approche multilatérale et coordonnée pour répondre conjointement à ces défis, ils pourraient atténuer les tensions croissantes auxquelles sont soumises les règles fiscales internationales dans la mesure où, au cours des dernières années, un certain nombre de pays ont introduit des mesures unilatérales.

Les membres du Cadre inclusif sont en outre convenus que les nouvelles règles qui seront élaborées ne devraient pas conduire à une imposition en l'absence de bénéfice économique, ni faire naître une double imposition. Ils ont mis en exergue l'importance de la sécurité juridique en matière fiscale, ainsi que la nécessité de disposer de mécanismes efficaces pour la prévention et le règlement des différends. Les membres sont conscients de la nécessité d'assurer une égalité de traitement entre toutes les juridictions, indépendamment de leur taille ou de leur stade de développement. Conscients également des coûts liés à la charge administrative et au respect des obligations fiscales, les membres s'efforceront de rendre toute règle aussi simple que le permet le contexte par rapport à la politique fiscale, y compris en envisageant de possibles mesures de simplification.

Au regard de la nouveauté de ces approches et de l'importance des travaux nécessaires à leur formulation, les membres du Cadre inclusif sont convenus de conduire ces travaux « sans préjuger de leur approbation ultérieure ». En outre, compte tenu de l'interdépendance des questions à examiner, du calendrier serré et de la nature substantielle des modifications proposées, le Cadre inclusif a décidé de confier au Groupe de pilotage du Cadre inclusif le mandat d'élaborer un programme de travail détaillé et des instructions détaillées à l'intention des organes subsidiaires, qui seront soumis à l'approbation du Cadre inclusif lors de sa réunion de mai, afin de présenter l'état d'avancement des travaux aux ministres des Finances des pays du G20 en juin 2019, et de présenter une solution en 2020.