

Les défis fiscaux posés par l'économie numérique : point d'avancement

Lors d'une conférence organisée par le cabinet Harmony Avocats, en partenariat avec la DFCG et les Éditions Francis Lefebvre, Paul Hondius, conseiller au Centre de politique et d'administration fiscale de l'OCDE, a présenté les éléments de réflexion pour arriver, d'ici la fin de l'année 2020, à un accord mondial sur la fiscalité numérique.

1 Dans la continuité des travaux ayant abouti au rapport de 2015 sur l'action 1 du projet Beps consacré aux défis fiscaux posés par l'économie numérique, et à l'heure où certains pays tels que la France et la Grande-Bretagne ont mis en place des mesures unilatérales de taxation des GAFA, le Cadre inclusif travaille à un consensus international sur la taxation des bénéfices de l'économie numérique. L'objectif est d'atteindre en 2020 une nouvelle répartition du droit d'imposer entre les pays.

À NOTER Le Cadre inclusif comprend 134 pays qui œuvrent pour la mise en œuvre du projet Beps.

2 Paul Hondius rappelle que les règles actuellement en vigueur, qui datent des années 1920, sont régies par le principe d'une présence physique dans le pays d'imposition. Celles-ci ne peuvent plus garantir une **répartition équitable des droits d'imposition** dans une économie mondialisée.

3 Il expose les orientations qui se résument en **deux piliers** : le premier pilier est consacré à l'allocation du droit d'imposition ; le second pilier doit permettre de s'assurer que la base d'imposition ne peut plus être érodée. La discussion pourrait être ainsi résumée en deux questions « Comment le gâteau doit-il être distribué (pilier 1) ? et quelle est la taille du gâteau (pilier 2) ? »

Premier pilier

4 Le premier pilier doit trancher la question suivante : peut-on (doit-on) créer un droit d'imposition qui ne soit pas lié à une présence physique mais à une **présence numérique** de la société dans un pays ?

5 **Trois approches** sont alors envisagées pour la répartition des droits d'imposition : selon la participation de l'utilisateur ; en fonction des actifs incorporels de commercialisation ou, dans certains cas, compte tenu d'une présence économique significative. Présentation de ces trois approches et conséquences pratiques.

La participation de l'utilisateur (« user contribution »)

6 Cette notion est relative à la valeur créée par certaines entreprises à forte composante numérique grâce au développement d'une **base utilisateurs** actifs et investis, auprès desquels l'entreprise collecte des données et du contenu. Ainsi, les entreprises seraient

tenues d'attribuer une partie de leurs bénéfices aux juridictions dans lesquelles sont situées leurs bases d'utilisateurs, indépendamment du fait que ces entreprises disposent d'une présence physique dans cette juridiction. Comme l'explique Paul Hondius, « le **fait d'utiliser des services numériques** donne une présence de cette entreprise dans ce pays d'utilisation ». L'idée force est la suivante : « les utilisateurs rajoutent de la **valeur** au service de l'entreprise numérique ».

Biens incorporels de commercialisation (« marketing intangibles »)

7 Dans cette deuxième approche, la notion est plus large et ne concernerait pas exclusivement les entreprises à forte composante numérique. Elle prend en compte le **lien** existant entre les biens incorporels de commercialisation et la juridiction du marché. Cette approche vise les situations où les multinationales peuvent s'implanter dans une juridiction, à distance ou par le biais d'une présence locale limitée, pour y créer une base d'utilisateurs/clientèle ou y développer d'autres biens incorporels de commercialisation. Dans cette approche, le **bénéfice résiduel** et non standard provenant de tels biens incorporels de commercialisation serait attribué à la juridiction du marché.

À NOTER Suivant les principes de l'OCDE applicables en matière de **prix de transfert**, les biens incorporels de commercialisation sont les marques ou les appellations commerciales, mais également les données sur les clients, les relations avec les clients et les listes de clients.

La « présence économique significative »

8 Il s'agit alors de la « **présence digitale** » dans un marché. Cette approche part du constat que la numérisation de l'économie permet aux entreprises d'exercer une activité économique importante dans des pays où elles n'ont aucune présence physique significative.

Vers une « approche unifiée »

9 Selon Paul Hondius, ces trois approches sont « conceptuellement compréhensibles mais difficiles à réaliser techniquement et à réconcilier sur le plan politique », compte tenu des approches privilégiées par les différents pays en fonction de leurs degrés

d'avancement respectif en matière d'économie numérique. En pratique, l'objectif d'une « approche unifiée » sera de répondre à la question : « Est-ce qu'il y a des profits dus au marché, aux utilisateurs ou à la présence digitale et quelle partie de ce profit est à attribuer à la juridiction ? »

10 Comment concilier ces approches avec les principes connus de **prix de transfert** ? Il semblerait que les principes de pleine concurrence régissant les prix de transfert pourraient rester en place pour les profits routiniers, et un système plus simple, sur la base d'une formule de répartition, pourrait être mis en place pour les profits non routiniers.

Sur le plan formel, Paul Hondius confirme ainsi que les **obligations documentaires** relatives aux prix de transfert vont perdurer pour les profits routiniers, mais qu'un autre système documentaire devra être mis en place au niveau du groupe pour les autres profits. À ce stade, plusieurs questions restent en suspens : quelle documentation devra-t-elle être mise en place ? Sur quelle base les pays devront-ils taxer les profits non routiniers ? Un mécanisme d'échanges d'informations ou de documentation centralisée devra être mis en place afin d'éviter les doubles impositions.

11 Pour concilier ces principes, le Secrétariat de l'OCDE a présenté, le 9 octobre 2019, une proposition d'« **Approche unifiée** » pour le pilier 1. Cette proposition, en **consultation publique** jusqu'au 12 novembre 2019, comprend notamment les éléments suivants : Une **nouvelle règle de lien** pour établir la présence de l'entreprise sur un territoire basée sur son chiffre d'affaires. Cette nouvelle règle pourrait être conçue comme une nouvelle disposition conventionnelle, qui viendrait s'ajouter aux règles applicables en matière d'établissement stable.

Une **nouvelle règle de répartition des bénéfices** avec un système à trois niveaux :

- un nouveau droit d'imposition basé sur une fraction du bénéfice résiduel présumé d'une entreprise multinationale entrant dans le champ d'application, indépendamment de la localisation de l'entreprise (montant A) ;
- la détermination de rendements fixes pour certaines activités de distribution ou de commercialisation de référence exercées dans la juridiction du marché (montant B) ;
- la possibilité d'imposer un bénéfice supplémentaire dont le montant est supérieur à celui envisagé dans le cadre des deux précédents systèmes. Cela s'accompagnerait de la mise en place d'une procédure d'arbitrage en cas de litige sur le montant du bénéfice.

Seraient concernées par ces dispositions les entreprises à forte composante numérique et, au-delà, les entreprises en relation étroite avec les consommateurs (« B to C »). Les industries extractives seraient a priori exclues.

À NOTER

Ce texte a été préparé par le Secrétariat et ne reflète pas la position du Cadre inclusif, du Comité des affaires fiscales (CFA) ou de leurs organes subsidiaires.

Deuxième pilier

12 Le deuxième pilier traite des questions liées à l'**érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices**. Il s'agit d'un « **Beps 2.0** », affirme Paul Hondius. Deux règles sont alors définies :

13 Une règle **d'inclusion du revenu (règle primaire)** visant à imposer le revenu des succursales ou entités contrôlées, dès lors que celui-ci a été soumis à un taux effectif d'imposition plus faible, dans la juridiction d'établissement ou de résidences desdites succursales ou entités. Cette règle fonctionnerait comme une imposition minimum. Elle pourrait s'appuyer sur certains aspects de la taxe « Gilti » applicable aux États-Unis (« Global Intangible Low-Tax Income »).

14 Et une **règle secondaire**, complétant la première, **introduisant un impôt sur les paiements** ayant pour effet d'éroder la base d'imposition. L'idée serait de se prémunir contre les paiements entraînant une érosion de l'assiette fiscale. Une retenue à la source pourrait alors être mise en place.

15 Pour pouvoir mettre en œuvre ces règles, la législation interne mais également les conventions internationales devront être adaptées afin d'éviter tout risque de double imposition.

Pour aller plus loin

16 Outre les aspects de double imposition, des questions restent en suspens. Les participants à la conférence ont émis quelques **souhaits** allant vers plus de simplicité. Les éléments de réflexion soumis à l'OCDE sont les suivants :

- définir clairement les profits non routiniers,
- établir l'établissement payeur (maison mère, distributeurs etc.),
- définir le pays dans lequel payer l'impôt,
- choisir des méthodes de calcul simple,
- préciser à quelle date le texte sera applicable et sur quelle période,
- indiquer les impacts sur les droits de douane.

À NOTER

Des travaux seront rendus publics en décembre 2019 par le pilier 2.