

ÉDITORIAL

Comprendre le Pilier I...



Daniel GUTMANN

Professeur à l'École de droit de la Sorbonne
(Université Paris I Panthéon)
Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats
Co-directeur scientifique de la revue
Fiscalité Internationale

L'OCDE a publié le 9 octobre 2019 la « Proposition du Secrétariat d'une "Approche unifiée" au titre du Pilier I », qui « fédère les éléments communs de trois propositions concurrentes émanant des pays Membres » du Cadre inclusif (soit environ 135 pays). Ce document

donnant lieu à une consultation publique jusqu'au 12 novembre expose les pistes de modification des règles de répartition des bénéfices entre les pays (Pilier I du programme de travail du Cadre inclusif). Un petit trajet pédagogique nous semble s'imposer.

L'objectif de l'OCDE, très ambitieux, est de « s'entendre d'ici à janvier 2020 sur les contours de l'architecture d'une approche unifiée compte tenu de l'objectif de parvenir à une solution fondée sur un consensus d'ici la fin 2020 ».

Le mécanisme de réforme de l'allocation des droits d'imposer entre les États est d'une compréhension difficile, et cet éditto n'a qu'une fonction (décevante pour le lecteur averti) : refaire pour ceux qui n'ont pas eu le plaisir de lire le document de consultation un petit trajet pédagogique que son auteur a tenté de faire pour lui-même. Nous tenterons ainsi d'exposer les principaux traits du projet en relatant comment nous les avons compris et prions donc le lecteur de faire preuve de beaucoup d'indulgence si d'aventure cette compréhension s'avérait déficiente. Pour le recul qui s'impose sous l'angle de la politique fiscale internationale, nous renvoyons aux excellentes contributions de Caroline Silberstein dans cette revue¹.

Repenser le système fiscal international en allouant davantage de droits d'imposer à l'État des utilisateurs de services électroniques et du marché

Point de départ : repenser le système fiscal international en allouant davantage de droits d'imposer à l'État des

utilisateurs de services électroniques et du marché. D'un point de vue technique, cela implique que les nouvelles règles ci-après examinées ne s'appliqueront pas systématiquement : elles ne seront applicables qu'en présence de grandes entreprises « à forte composante numérique » et d'autres entreprises, dites « en relation étroite avec les consommateurs » (« *consumer-facing businesses* » dans la version anglaise), qui utilisent les technologies numériques pour développer une base de consommateurs. Pour les entreprises traditionnelles ne rentrant pas dans le champ d'application du dispositif, le système fiscal restera ce qu'il est aujourd'hui.

Une fois acquis que le nouveau dispositif ne concerne que certaines entreprises, l'idée est donc de faire en sorte qu'elles puissent être imposées pour partie dans les États où elles ont une présence numérique significative, même si elles n'y disposent d'aucune présence physique. L'OCDE entend donc mettre en place une « nouvelle règle du lien » (ou encore un « nexus », le mot étant presque passé dans la langue française) en vertu duquel le droit d'imposer de l'État des utilisateurs/du marché ne se déclenche qu'en cas de franchissement d'un certain seuil de pénétration, mesuré par exemple par le montant du chiffre d'affaires réalisé sur ledit marché ou le nombre d'utilisateurs non payants (notamment lorsque ces utilisateurs sont ciblés par des services de publicité en ligne). Ce « lien » devrait être techniquement consacré par une nouvelle règle dans les conventions fiscales, venant s'ajouter à celle applicable aux établissements stables.

Cette double condition d'application du nouveau régime (une grande entreprise « à forte composante numérique » ou « en

¹ C. Silberstein et M. Brauge, Vers un nouvel équilibre fiscal international ? : FI 2-2019, n° 1.1. - C. Silberstein et M. Brauge, Fiscalité internationale : vers un nouveau droit d'imposition au profit des juridictions de marché : FI 3-2019, n° 1.2.

relation étroite avec les consommateurs » ; une présence numérique significative sur un marché) étant supposée remplie, comment le système fonctionnera-t-il ?

L'attribution à l'État de l'utilisateur/du marché d'une fraction de bénéfice (« montant A »)

Plutôt que d'exposer théoriquement le problème, prenons un exemple simple.

Soit une grande entreprise X résidente d'un État 1, société mère d'un groupe international qui développe des services numériques à destination d'utilisateurs situés notamment dans un État 2. On suppose que cette entreprise, en l'état actuel du droit, déclare un bénéfice de 100 dans l'État 1 et se considère comme non imposable dans l'État 2, faute pour elle d'y disposer d'un établissement stable puisqu'elle n'a aucune présence physique dans l'État 2.

L'idée de l'OCDE est la suivante : puisque les règles actuelles ne permettent pas à l'État 2 d'imposer quoi que ce soit, il faut remédier à ce qui est perçu comme une anomalie. Il conviendra alors de **procéder en plusieurs étapes pour savoir ce à quoi peut prétendre l'État 2 dans le nouveau système :**

- première étape : détermination d'un bénéfice global du groupe X. Ce bénéfice global sera établi en vertu de règles **non fiscales** ; il s'agira vraisemblablement du résultat calculé à partir des états financiers consolidés établis selon les règles de l'État 1, conformément aux principes comptables généralement reconnus ou aux normes internationales d'information financière (IFRS). Ainsi, dans notre exemple, il se pourrait parfaitement que ce bénéfice soit de 120, et non de 100. Nous le supposons pour la suite du développement ;

- deuxième étape : évaluation d'un niveau de bénéfice considéré comme approprié pour rémunérer les **fonctions de routine** exercées par le groupe (nous passons prestement sur ce que sont les fonctions de routine et le calcul de leur juste rémunération). Imaginons, dans notre exemple, qu'un bénéfice de routine soit supposé égal à 40. Compte tenu de l'exemple que nous avons pris, le bénéfice réel (120) excède le bénéfice de routine : la différence entre les deux (80) est le bénéfice résiduel du groupe (ou encore bénéfice « non standard ») ;

- troisième étape : **attribution à l'État de l'utilisateur/du marché d'une fraction de ce bénéfice résiduel**. Cette fraction n'est pas déterminée à l'heure actuelle et fera encore l'objet de nombreuses discussions entre les États participant à la réflexion actuelle. Supposons néanmoins, pour aller jusqu'au bout de notre exemple, que cette fraction soit de 20%. Cela signifie que 20% de 80 devra être attribué pour les besoins de l'imposition à l'État 2, lequel pourra ainsi taxer un montant de 16. Ce montant est appelé, dans le document de l'OCDE, le « montant A ». Il va de soi que si le groupe X, dans notre exemple, exerçait son activité sans avoir de présence physique dans plusieurs États, il faudrait ventiler le montant de 16 entre ces différents États en appliquant une clé de répartition fondée sur les ventes et dont le détail, lui aussi, demeure à ce stade largement inconnu ;

- conclusion du processus : alors que nous sommes partis d'une situation où X déclarait 100 dans l'État 1 et 0 dans l'État 2, X devrait désormais déclarer 16 dans l'État 2. L'État 1 devrait

alors éliminer la double imposition, soit en renonçant à taxer les 100 pour ne plus taxer que 84 (méthode de l'exonération), soit en accordant un crédit d'impôt sur les 16 inclus dans les 100 (méthode de l'imputation).

Il apparaît ainsi que le dispositif envisagé, loin de reposer sur une nouvelle conception de l'établissement stable ou sur un partage radicalement différent des droits d'imposer, ne constitue en réalité qu'un correctif aux règles actuelles.

Le dispositif envisagé ne constitue en réalité qu'un correctif aux règles actuelles

La société X déclarera toujours le même bénéfice dans son État de résidence ; elle n'aura toujours pas d'établissement stable dans l'État de marché ; mais elle devra se reconnaître imposable dans cet État, et le montant taxable obéira à des règles de calcul totalement originales, *a priori* déconnectées des règles fiscales applicables dans l'État 1 et dans l'État 2.

Tout cela est finalement assez simple si l'on néglige les multiples questions de mise en œuvre que suscitent ce descriptif (ne serait-ce que sous l'angle du recouvrement de l'impôt dans l'État 2, qui se verra reconnaître un droit d'imposer mais ne disposera sur son territoire d'aucun actif lui permettant d'exercer des voies d'exécution en cas de besoin – l'assistance au recouvrement deviendra donc absolument centrale dans ce nouveau monde). Mais tout l'intérêt d'un éditorial est de pouvoir en faire l'économie !

Un autre montant (« montant B ») devra être calculé afin d'asseoir les droits d'imposer des juridictions de marché

Les pistes envisagées par l'OCDE ne s'arrêtent pas à ce schéma. Un autre montant devra lui aussi être calculé afin d'asseoir les droits d'imposer des juridictions de marché. Ainsi, lorsqu'un groupe exerce, au moyen d'une présence taxable (selon les règles actuelles), des fonctions de commercialisation et de distribution dans un État donné, l'idée est de prévenir les différends sur l'application des règles de prix de transfert en utilisant des règles de calcul de **rémunération fixe** de ces fonctions. Le résultat issu de ce mode de calcul simplifié est appelé « montant B » dans la terminologie de l'OCDE. Comme on le voit, la réforme ne consiste pas ici à modifier l'équilibre entre États en matière d'attribution du droit d'imposer, mais plutôt à simplifier et sécuriser (c'est du moins l'ambition affichée) le calcul du résultat taxable dans un État de distribution. Notons également, que d'après notre compréhension, le montant « B » taxable dans l'État de marché n'a pas de rapport avec le bénéfice de routine qui a servi à déterminer le « montant A ».

Une articulation complexe entre « montant A », « montant B » et « montant C »

Il va de soi qu'un même groupe international pourrait se voir imposer cumulativement au titre du montant « A » (la charge de l'impôt devant peser, dans ce schéma, sur la société mère du groupe, voire peut-être aussi sur d'autres entités) et

du montant « B » (la charge de l'impôt reposant ici sur l'entité taxable dans l'État de commercialisation ou de distribution).

L'OCDE n'ignore pas que les États de localisation du marché pourraient, malgré les efforts consentis en leur faveur, estimer que le montant « B » ne reflète pas correctement le bénéfice qui, en vertu du principe de pleine concurrence, devrait leur échoir. Il est donc question de mettre en place une procédure de prévention et de règlement des différends opposant ces États aux contribuables afin que s'ajoute au « montant B » un « montant C » permettant de revenir, en faisant la somme des deux, à l'impôt conforme au principe de pleine concurrence en sa version actuelle.

Nous avouons ici ne pas très bien comprendre l'intérêt d'un tel mécanisme car il semble ruiner, *in fine*, l'effort de simplification fait pour aboutir au « montant B ». L'OCDE reconnaît d'ailleurs qu'il faudrait, si cela était mis en place, « de solides mesures de règlement des différends et de prévention de la double imposition ».

Nous nous interrogeons aussi sur l'opportunité de reconnaître un tel montant « C » à l'État de marché, dans l'hypothèse où il aurait cumulativement droit à un « montant A » (qui est déjà censé refléter la vocation de cet État à appréhender une partie du profit résiduel du groupe) et à un « montant B »

(reflétant la rémunération des fonctions de commercialisation et de distribution). L'OCDE est consciente de cette objection et admet que « certains aspects de l'articulation précise entre les montants A et C devront par conséquent faire l'objet de travaux supplémentaires ».

Nous gardons pour un éditorial futur la question de l'**articulation entre le Pilier I dont nous venons d'exposer les contours, et le Pilier II ordonné autour de l'idée d'une imposition minimale**. Pour allécher le lecteur, nous lui soumettons seulement le cas - théorique, sans doute - de l'État de la société mère d'un groupe qui, après avoir dû renoncer (pour cause d'allocation du « montant A » à l'État de marché) à une partie de l'impôt auquel il avait droit, verra cette manne perdue revenir chez lui grâce à la mise en place de règles CFC élargies s'il apparaît que l'État de situation des consommateurs est un État à fiscalité faible. Un aller-retour de la masse taxable, un instant de raison, qui se traduira toutefois par des montants de crédits d'impôt imputables différents avant et après la réforme...

Toute personne qui n'aurait pas compris cet éditorial est invitée à écrire à l'OCDE.

D. GUTMANN ■