



Négociation sur les taxes professionnelles à l'OCDE : enjeux pour les pays en développement en 2020 ?

Martin Hearson, Janvier 2020¹

Traduit de l'anglais par Cyrielle Havard-Bourdais

Introduction

Il se pourrait que nous soyons à l'aube du plus gros bouleversement que la taxation des sociétés multinationales ait connu depuis des décennies. En janvier 2019, plus de 130 pays développés ou en développement se sont engagés à aller au-delà de certains principes fondamentaux qui ont été à la base de la coopération sur la fiscalité des entreprises depuis un siècle (OCDE 2019a). Ces pays ont entamé des négociations afin de redistribuer entre eux les 'droits d'imposition' sur les entreprises multinationales, une démarche jugée jusqu'alors trop complexe pour être traitée de manière multilatérale. Cette démarche est motivée par le défi d'une taxation efficace des secteurs d'activités numérisés.

Le caractère potentiellement radical de ces propositions ne vient pas uniquement du fait qu'elles transgressent les normes fiscales en vigueur depuis des décennies. Il vient également du fait qu'elles sont développées dans un 'cadre inclusif' (CI) qui inclut de

nombreux pays en développement. Il s'agit d'une innovation institutionnelle de la part de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), cartel de 36 pays plus développés qui ont été, historiquement, à l'origine des standards globaux de facto.

Les opinions divergent sur les propositions du CI. Le Financial Times les a décrites comme 'un bouleversement mondial de l'impôt sur les sociétés', alors que pour l'International Tax Review 'l'OCDE a surpris le monde fiscal en indiquant que les pays envisageaient des mesures radicales pour tirer le système mondial de fiscalité des entreprises vers le 21^{ème} siècle' (Giles 2019 ; Hartley 2019). A l'opposé, Joseph Stiglitz a accusé l'OCDE de 'gradualisme perpétuel' tandis que les organismes de la société civile tels que Tax Justice Network Africa ou ActionAid estiment que les propositions 'ne vont pas répondre de manière adéquate aux problèmes globaux sous-jacents qui entourent l'évasion fiscale et

¹ Basé sur une présentation faite lors de la conférence 'Tax Sunday' organisée par la Banque mondiale et le FMI le 20 octobre 2019.

les IFF [mouvements illicites de capitaux]' (Stiglitz 2019; Tax Justice Network Africa and ActionAid Denmark 2019). Le groupe de pilotage sur l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéficiaires (BEPS) les considère 'inutilement complexes' et a appelé à une approche plus globale (groupe de pilotage du BEPS 2019).

A ce jour, l'OCDE a du mal à maintenir une coalition regroupant des marchés émergents puissants tels que l'Inde, des pays européens impatientes tels que la France, et des Etats-Unis qui se montrent de plus en plus belligérants. Le défi que représente la négociation d'un accord entre ces états puissants explique la diminution des attentes concernant l'apport potentiel que ces propositions pour les pays en développement, même si beaucoup d'entre eux sont présents à la table des négociations. La participation à un accord, quel qu'il soit, va impliquer des coûts et des risques, qui doivent être évalués face aux gains potentiels qui semblent limités. Mais l'enjeu est de taille, tant dans le processus que dans les précédents qui vont s'établir. Ce document décrit les propositions telles qu'elles sont, et souligne certaines des problématiques pour les pays en développement. Il s'appuie sur les discussions avec les négociateurs des pays en développement et avec d'autres participants aux débats du CI ayant eu lieu entre juillet 2019 et janvier 2020, ainsi que sur les publications de leurs commentaires.²

Les intérêts des pays en développement dans la coopération fiscale internationale

Que réformons-nous quand on parle de « réforme fiscale internationale » ? Jusqu'à récemment, la nature des règles fiscales internationales pouvait être expliquée de façon concise : premièrement, la

loi molle était développée par l'OCDE, et souvent adaptée pour les pays en développement par un comité d'experts des Nations Unies (ONU) ; dans un deuxième temps, cette directive devenait loi contraignante via des traités bilatéraux basés sur les modèles de l'OCDE et de l'ONU, ou, quand les pays l'on utilisée comme base dans leur droit national.³ Aujourd'hui, le paysage institutionnel est plus compliqué : la répartition du travail au sein de l'OCDE et de l'ONU a été perturbée par la création du CI et par l'émergence de modèles de traités régionaux en Afrique ; les accords multilatéraux revêtissent un caractère de plus en plus 'dur', notamment par les normes minimales que les membres du CI doivent atteindre.

Les pays en développement font face à deux difficultés intrinsèques liées aux règles existantes. Tout d'abord, les restrictions qu'elles imposent sur la possibilité de taxer à la source les multinationales étrangères sont trop importantes. Le principe même du système est que les bénéficiaires d'investissements étrangers devraient accepter de nombreuses restrictions sur leurs possibilités de taxer ces investissements. Deuxièmement, elles sont trop complexes pour pouvoir les administrer de manière efficace. Les recherches de L'ICTD se sont longuement penchées sur les possibilités de simplifications des règles fiscales internationales afin qu'elles tiennent compte de la réalité des contraintes de ressources dans les pays aux plus faibles revenus (Durst 2019; Ezenagu 2019; Picciotto 2018).

Malgré ces problèmes, le système présente quelques souplesses pour les pays aux revenus plus faibles. Les termes des traités individuels bilatéraux peuvent par exemple varier, bien que cela ne dépasse que rarement les paramètres instaurés par le traité modèle. Les recherches ont montré que, bien qu'ils disposent de cette

² En plus des échanges par téléphone et par emails, sont également incluses les discussions sur la prise en charge des problématiques fiscales liées à la numérisation de l'économie lors des ateliers du groupe de pilotage ICTD/BEPS (Londres, Juillet 2019), le dialogue de l'ATAF sur les politiques fiscales de haut rang (Victoria Falls, juillet-août 2019), la 19ème session du comité d'experts en coopération internationale sur les affaires fiscales des Nations Unies (Genève, octobre 2019) et les réunions annuelles du FMI et de la Banque Mondiale (Washington, DC, octobre 2019).

³ Le processus était récurrent car les outils utilisés dans la loi molle étaient mis à jour en réponse aux innovations dans les pratiques bilatérales et nationales.

marge de manœuvre, les pays aux revenus plus faibles n'ont généralement pas réussi à tirer profit de l'opportunité de « droits d'imposition » majorés que leur offrait le traité modèle de l'ONU (Hearson 2016; Mutava 2019). En outre, il est important de rappeler qu'il n'est pas obligatoire d'adhérer aux règles fiscales internationales. Ce n'est ni l'OCDE, ni l'ONU qui donnent aux pays les droits d'imposition. Ils choisissent d'y renoncer quand ils signent des traités fiscaux juridiquement contraignant, ou quand ils suivent des directives non contraignantes telles que les recommandations de l'OCDE en matière de prix de transfert. Pour les pays qui n'ont pas été traditionnellement impliqués dans la création de réglementations sur la fiscalité internationales, il s'agit donc de trouver un équilibre entre les avantages d'une adhésion au consensus international et des gains relativement mineurs en cas d'unilatéralisme.

Voilà maintenant sept ans qu'on eu lieu les premières discussions sur ce qui est maintenant connu sous le nom de 'BEPS 1'. Le projet 'Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices' initial était mené par l'OCDE et le G20, et était centré sur leurs priorités. A part quelques exceptions, il ne réattribuait pas les droits d'imposition et ne simplifiaient pas non plus les règles fiscales (Oguttu 2017, 2016; Valderrama 2018). Par conséquent, il y a eu peu d'adhésion de la part des pays en développement. En Afrique, par exemple, seulement 24 pays sur 54 ont adhéré au CI, cadre institutionnel qui succède au BEPS 1. Seulement 12 ont adhéré à l'instrument multilatéral, instrument législatif dur qui l'accompagne. Parmi ces 12, certains ont accepté de participer plus sous pression de l'Union européenne que par pur enthousiasme (ATAF 2019a: 20).

Voici deux questions initiales qu'il est intéressant de se poser lorsque l'on veut tester les bénéfices de toute nouvelle réforme du point de vue des pays à revenus plus faibles: (1) rend-elle la fiscalité des entreprises plus facile à administrer ? et (2) donne-t-elle (proportionnellement) plus de droits d'imposition aux pays en développement ? Deux autres questions seront traitées ultérieurement dans ce document.

Les intérêts des pays en développement dans l'imposition de l'économie numérique

Outre ces aspects historiques, les pays en développement s'interrogent sur la manière de répondre aux opportunités et problématiques créées par la numérisation, tout comme le font les autres pays.

Les activités numérisées impactent des domaines de la vie économique sur lesquels les pays en développement sont à la traîne, les forçant à sauter des stades analogues. Par exemple, le développement massif de l'utilisation des services bancaires à distance a absorbé l'absence d'un réseau d'agences bancaires physiques. Les médias sociaux ont décollés là où les communications hors réseau internet sont moins intenses.

Dans la plupart des cas, les pays en développement avancent moins vite que les pays développés dans la formulation de réponses politiques, mais des changements apparaissent (Rukundo 2020). Dans le domaine des impôts sur les entreprises, par exemple, le Kenya a récemment proposé d'étendre sa définition d'établissement stable pour y inclure les plateformes publicitaires en ligne. Des pays africains comme l'Ouganda, le Kenya et l'Afrique du Sud ont revu leurs lois sur la taxe sur la valeur ajoutée pour couvrir les importations, particulièrement via le numérique, en incluant le devoir pour les plateformes ou les agents de paiement d'aider à la mise en œuvre de ces nouvelles lois. Plusieurs pays ont également introduit ou sont en cours de réflexion pour introduire des impôts plus spécifiques, ciblant diverses catégories de paiements pour services ou transactions numériques. Cependant, ces dernières impactent les consommateurs et peuvent donc être impopulaires.

Le processus actuel, connu sous le nom de 'BEPS 2.0', résulte des mesures unilatérales similaires partagées par l'OCDE et les états du G20, particulièrement l'introduction de taxes sur les services numériques en Europe et en Asie. Les

trois principales motivations sont : redistribuer en partie la base fiscale dans ces ' pays marchés ' où les sociétés multinationales hautement numérisées font de l'argent, qu'elles y aient une présence physique ou pas ; empêcher les actions unilatérales et les différends qui en découlent ; généraliser au niveau mondial une partie des mesures contre l'évitement fiscal introduites par le gouvernement américain dans sa récente réforme fiscale.

Cela nous amène à une troisième question pour évaluer les réformes proposées : (3) quel est le degré de recoupement entre les mesures ayant pour but de satisfaire ces priorités et les priorités (même si celles-ci n'ont pas encore été clairement exprimées) des pays en développement dans ce domaine ?

Problématiques structurelles avec la participation des pays en développement

Pour répondre aux critiques des propositions interim, le secrétariat de l'OCDE a fortement insisté sur le côté inclusif du CI, le processus de réforme est conduit pour 134 organismes puissants. ' Nous sommes maintenant au service de tous ces pays et il faudra trouver un compromis entre tous ', a affirmé le directeur du Centre de Politique et d'Administration Fiscales (Topham 2019).

Cependant la réalité de tout processus décisionnaire basé sur le consensus est que les pays ne peuvent pas tous utiliser leur siège de la même façon et ce pour plusieurs raisons, comme l'a souligné l'ATAF (le Forum Africain d'Administration Fiscale) dans un rapport de 2019 (ATAF 2019a). Quatre points ressortent de ce rapport et des recherches initiales menées par l'ICTD. Tout d'abord, les pays en développement sont au tout début du développement de leurs politiques – pas uniquement au niveau de la fiscalité et du numérique, mais au niveau des stratégies numériques pour leurs économies. L'étape de cadrage des problématiques du processus BEPS 2.0 a eu lieu alors que ces pays n'avaient pas encore clairement identifié leurs propres problématiques et l'étape des prises de décisions critiques risque d'arriver avant qu'ils

Il est extrêmement difficile pour bon nombre de nos membres de participer pleinement. – ATAF

soient complètement prêts. Deuxièmement, le processus avance à un rythme exigeant pour bon nombre de pays de l'OCDE, mais ce rythme rend impossible l'entière participation de beaucoup de pays à plus faibles revenus. La vitesse de prise de décisions, la fréquence des réunions à Paris, le volume de documents à lire et commenter, sont autant de difficultés pour les fiscalistes qui, bien que qualifiés et compétents, pâtissent de leur très petit nombre. Les différences au niveau des capacités au sein des pays en développement impliquent que plus un pays peut suivre les discussions, plus il est entendu.

Troisièmement, les pays à revenus plus faibles ne sont pas bien organisés en caucus, contrairement à l'OCDE, le G7 et l'Union Européenne, qui partagent une longue expérience de travail commun dans la négociation de positions communes. L'ATAF et le groupe intergouvernemental des 24 (G-24) se sont établis comme des blocs de pays en développement au sein du CI mais la construction d'une culture de caucus efficace demandera du temps et de la pratique. Quatrièmement, les pays à plus faibles revenus souffrent souvent d'une disjonction entre les techniciens et leurs homologues politiques. Tandis que les pays développés sont représentés au CI par des fonctionnaires chevronnés du ministère des finances ou des personnes chargées d'un mandat politique, les pays aux revenus plus faibles sont généralement représentés par des fonctionnaires de l'autorité fiscale. L'ATAF (2019a: 16) s'inquiète que ' le rythme d'évolution des standards fiscaux internationaux présente une difficulté majeure pour de nombreux pays africains, d'autant plus que les objectifs visés par le BEPS nécessitent plus que des décisions opérationnelles ; ils nécessitent

également des changements dans les politiques qui doivent être gérés par les ministères des finances'.

Le secrétariat de l'OCDE est déterminé à aider les pays en développement participants afin qu'ils surpassent ces contraintes, mais il est important d'être réalistes. Il est peu probable qu'un processus qui évolue aussi rapidement, et dont les contours sont déterminés par les politiques les plus puissantes, produise un résultat dans lequel les pays à plus faibles revenus se reconnaîtront. D'après un négociateur d'un pays en développement, 'Nous sommes dans l'attente que quelqu'un nous dise : « Voilà votre part des restes ». ' D'un autre côté, des officiels africains déclarent discuter la mise en place de mesures unilatérales basées sur une lecture pessimiste du processus mené par l'OCDE.

Cela nous amène à une quatrième et dernière question pour évaluer les propositions : (4) le cadre institutionnel qui ressortira du BEPS 2.0 autorisera-t-il les pays en développement à continuer d'établir des solutions adaptées à leurs circonstances particulières à moyen terme ?

La proposition actuelle : ' pilier 1 '

Le travail du CI sur le BEPS 2.0 est divisé en deux piliers. L'objectif explicite du premier pilier est de réattribuer une part des profits imposables des compagnies multinationales aux pays de 'marché' dans lesquels elles font des ventes. En janvier 2019, le CI a publié un document de synthèse de trois propositions dans ce but (OECD 2019a). Bien qu'elles n'ont pas été attribuées à des pays, ces propositions ont été globalement reconnues comme venant des Etats Unis ('commercialisation de l'immatériel'), le Royaume Uni ('participation de l'utilisateur') et du G-24 ('présence économique significative').

En octobre 2019, ces propositions ont été remplacées par la proposition du secrétariat pour une approche unifiée, base visant à trouver un consensus entre tous les protagonistes (OCDE 2019b). Les négociateurs des pays en développement contactés par les auteurs depuis la publication ont globalement décrit cette proposition

du secrétariat comme étant plus proche de celle des Etats Unis, avec peu de rapport avec la présence économique significative du G-24. Comme le dit le comité d'experts en coopération internationale sur les affaires fiscales de l'ONU (comité fiscal de l'ONU 2019 : 2) : ' des éléments de la proposition de présence économique significative, qui pourraient être importants pour les pays en développement, ne sont pas présents dans l'Approche unifiée telle qu'actuellement proposée '.

La proposition du secrétariat inclut trois points :

- **Le point A** a été le plus discuté car il transgresse certaines limites qui définissaient jusqu'alors les paramètres des possibles en termes de réforme fiscale internationale. Il établirait un « nouveau droit d'imposition » par lequel les compagnies pourraient devenir redevables d'impôt sur leurs bénéfices nets dans un pays où ils influent la vie économique par leur volume conséquent de ventes et potentiellement d'utilisateurs. Cela pourrait être le cas même si elles n'y ont aucune présence physique, ce que les règles actuelles exigent. De plus, une partie des profits seraient attribuée aux pays concernés par ce nouveau droit d'imposition via une formule, ce qui, jusqu'à récemment était un anathème pour l'OCDE. Malgré cette effervescence, il y a peu d'espoir au sein des participants aux négociations du CI pour que le point A apporte un nouveau revenu fiscal significatif aux pays aux revenus plus faibles. Les Etats Unis ont également retiré leur soutien à cette proposition en décembre 2019 (Mnuchin 2019).
- **Le point B** attribuerait les profits aux fonctions marketing et distribution des sociétés, avec la proposition que 'la possibilité d'utiliser des rémunérations fixes soit explorée' (OCDE 2019b : 9). Cela n'entrerait en jeu qu'en cas de présence physique, et serait globalement une simplification des règles existantes. En fonction de la formule choisie, d'autres profits pourraient être attribués aux pays marché, mais il s'agit probablement de profits qui échappent aujourd'hui à ces pays à cause des difficultés de mise en application des règles existantes ; il n'y a là aucun changement dans les ententes politiques sous-jacentes. Néanmoins, le point B est globalement considéré

comme la principale partie de la proposition dont pourraient potentiellement bénéficier les pays à plus faibles revenus. Ils se plaignent souvent que les multinationales utilisent la minimisation des profits de leurs sociétés de distribution comme technique de planification fiscale, et que les règles actuelles ne prennent pas correctement en compte la création de valeur des fonctions de commercialisation localisées. Sur un plus long terme, le soutien à une approche simplifiée – telle qu'indiquée par les recherches de l'ICTD – établirait un précédent qui pourrait être aussi important que l'abandon de la présence physique et l'utilisation d'une formule (Ezenagu 2019).

- **Le point C** autoriserait un pays à contester le montant reçu via les points A et B, en ajustant le total vers le haut par l'utilisation de méthodes traditionnelles de prix de transfert, s'il considérait cela pertinent.

Il est important de noter que cette proposition est destinée à être superposée au régime de traité bilatéral existant, elle n'a pas vocation à s'y substituer. L'idée que le régime fiscal international s'en trouverait tout de même renforcé vient de son utilisation des simplifications ainsi que de la proposition du secrétariat selon laquelle : ' tout litige entre la juridiction du marché et le contribuable au sujet d'un élément de la proposition doit être assujéti à des mécanismes de prévention et de résolution des litiges efficaces et obligatoires. ' (OCDE 2019b : 9).

Le pilier 1, tel qu'il est, soulève trois questions primordiales pour les pays à plus faibles revenus : le champ d'application, la répartition et la résolution des litiges.

Problème 1 : le champ d'application

Le point 1 du pilier 1 couvrirait toutes les entreprises en lien direct avec le consommateur, pas uniquement les sociétés hautement numérisées dont les affaires fiscales ont déclenché les discussions. De la même manière, le point B s'appliquerait aux activités commerciales et de distribution des entreprises. La difficulté de parvenir à des définitions claires de ces concepts est un thème commun à beaucoup de commentaires

reçus par l'OCDE. Le champ d'application du point A en particulier serait très probablement limité sur plusieurs points, ce qui impacterait significativement sa pertinence pour les pays en développement.

- **Identification des sociétés dans le champ d'application.** Le point A ne s'appliquerait qu'aux sociétés avec un chiffre d'affaires supérieur à un certain montant, peut-être 750 millions d'euros. Seules les plus grosses sociétés au monde seraient affectées. Par exemple, Jumia, peut-être la société de e-commerce la plus connue d'Afrique, a affiché un chiffre d'affaire de 130 millions d'euros l'an dernier (Reuters 2019). Le G-24 a proposé une limite plus basse de 500 millions d'euros, tandis que le comité fiscale de l'ONU a suggéré une limite plus basse pour les entreprises régionales (Intergovernmental Group of 24 2019; UN Tax Committee 2019). Il y aurait également des 'coupes' excluant certains secteurs. D'après la proposition, la nouvelle approche n'est pas adaptée aux 'industries extractives'. Elle suggère par ailleurs d'autres exclusions potentielles, telles que les produits de bases et les services financiers. Qu'est ce que cela implique pour les pays en développement ? Ils pourraient bénéficier de l'exclusion des secteurs pour lesquels leur position se situe au début des chaînes de valeur et lorsqu'ils n'ont pas d'importants marchés de consommateurs. Les autres évictions de secteurs, telles que les services financiers ou le fret maritime, pourraient limiter leurs gains issus du 'nouveau droit d'imposition'.
- **Identifier les pays dans lesquels elles sont imposables.** Le nouveau droit d'imposition pour le point A ne prendrait effet que si les ventes et/ou les utilisateurs dépassent un certain nombre. Cela pourrait jouer contre les pays moins riches, où les ventes sont naturellement moins élevées en termes absolus. A toutes fins utiles, la proposition du secrétariat laisse la porte ouverte à une adaptation de la limite à la taille du marché, un point qui ressort de toutes les observations faites par les groupes des pays en développement. Elle suggère également d'inclure les usagers non-payants, un point important au

vu de la popularité rencontrée en Afrique par des services tels que WhatsApp, qui récolte les données des utilisateurs mais ne vend de services ni aux utilisateurs, ni aux publicitaires.

- **Identifier les profits à redistribuer.** Le point A ne s'appliquerait qu'aux profits 'résiduels' d'une société qui, d'après la proposition, ne sont pas facilement attribuables à une partie spécifique de l'activité et sont particulièrement élevés dans les sociétés numériques. Le profit résiduel serait tout profit au-delà d'un certain pourcentage fixe considéré comme la marge bénéficiaire de 'routine', qui serait négociée au sein du CI. Une fois déterminés, ces profits résiduels seraient à nouveau subdivisés en appliquant un pourcentage fixe, cette fois sur les profits associés au marché (il s'agit du point A), et sur ceux associés à d'autres fonctions. Le montant des profits redistribués sous le point A dépendrait clairement de ces deux pourcentages fixes. De même, il est clair que parvenir à un accord entre plus de 130 pays sera très probablement un point sensible. Il a été clairement dit que l'établissement de ces taux sera une décision politique.

En somme, les gains du point A pour les pays à revenus plus faibles seront limités aux activités des sociétés en 'contact avec le consommateur', avec des ventes sur le marché au dessus d'une certaine limite, à l'exclusion de certains secteurs, et seulement sur une part de leurs profits. Ces éléments sont toujours en cours de négociation.

Problème 2 : la répartition

Une fois que le champ des profits couvert par le nouveau droit d'imposition est déterminé, la question qui se pose est : où vont-ils être alloués ? Le pilier 1 repose sur la volonté de déplacer les taxes vers le pays marché. Par conséquent, le point A allouerait les profits du champ d'application en utilisant une formule qui intègre les ventes comme base de la répartition. Comme il est précisé plus haut, inclure dans le calcul les utilisateurs non-payants pourrait être favorable aux pays à plus faibles revenus. Les militants et les observateurs ont saisi l'opportunité des analyses du FMI et d'autres parties, suggérant qu'une réattribution basées sur les ventes pourrait être non-favorable

pour les pays à plus faibles revenus, pour avancer que le travail (coût salarial ou nombre de salariés) devrait être également inclus (De Mooij, R.A., Liu, L., and Prihardini 2019, Cobham, Faccio and FitzGerald 2019). Avec le point B, le niveau de n'importe quel taux fixe sur le chiffre d'affaires sur les activités de commercialisation et de distribution aurait un impact important sur les gains pour les pays à plus faibles revenus. En cas de variation par secteur, la valeur du chiffre d'affaires dans les secteurs pertinents pour les pays en développement serait un point crucial dans les négociations.

Problème 3 : la résolution des litiges

La résolution des litiges est d'hors et déjà un sujet de controverses entre les pays développés et les pays en développement. La plupart des pays à plus faibles revenus ont peu d'expérience de la Procédure d'Accord Mutuel (MAP) qui est la forme non contraignante de résolution des litiges dans leurs traités fiscaux bilatéraux. De plus, actuellement, la forme contraignante de règlement des litiges – l'arbitrage du traité fiscal – est largement évitée non seulement par les pays à plus faibles revenus, mais également par les marchés émergents au sens plus large tels que l'Inde ou la Chine. L'ATAF, le comité fiscal de l'ONU et le G-24 déclarent tous être opposés à un arbitrage contraignant obligatoire, et à ce que le G-24 décrit comme étant 'le lien entre la solution et les mesures de résolution des litiges' (Intergovernmental Group of 24 2019: 1). Trouver une forme de règlement des litiges qui soit acceptable par les pays en développement va probablement être compliqué, mais il s'agit d'un élément non négociable de la proposition pour les Etats-Unis.

Les propositions actuelles : ' pilier 2'

Le deuxième pilier du programme CI, nommé Proposition globale de lutte contre l'Erosion de la Base d'imposition, 'GloBE (OCDE 2019c) ne traite pas de l'économie numérique. Il vise à assurer de manière globale un taux fiscal effectif minimal pour les entreprises multinationales. Il propose

quatre règles qui rendraient beaucoup plus difficiles les mouvements de profits imposables que ces entreprises réalisent pour minimiser leurs obligations fiscales. Ces règles permettraient aux pays d'appliquer l'impôt sur les revenus des sociétés multinationales qui, sans ces règles, seraient imposées à un taux fiscal sous le minimum effectif. Certains de ces impôts seraient appliqués par le pays hôte au sein duquel la société multinationale opère, et d'autres le seraient par son pays de domiciliation.

- Sous la **règle des paiements sous-taxés**, le **pays hôte** identifierait, au sein d'une firme multinationale, les paiements qui réduisent ses profits locaux imposables et ne sont pas sujets à un taux minimal d'imposition. L'impôt pourrait être rendu obligatoire via un prélèvement à la source, un outil déjà largement utilisé dans les pays en développement, ou via l'inclusion de paiements en calculant les gains imposables de la société locale.
- La **règle d'assujettissement à l'impôt** pourrait s'appliquer sur un principe similaire à celui des traités fiscaux. Les impôts que la société paie dans le pays hôte à cause de ses traités fiscaux ne pourraient plus être réduits si le paiement concerné par le traité n'est pas assujéti à un taux minimum d'impôt.
- La **règle d'inclusion du revenu** est le corollaire de la règle des paiements sous-taxés, mais elle se concentrerait sur les succursales et les filiales des sociétés multinationales et non sur les paiements échangés entre elles. Cela permettrait au pays de domiciliation d'imposer le revenu des succursales et filiales étrangères d'une société mère si elles ne paient pas le taux effectif minimum. Cette règle inverserait partiellement le sens des déplacements au sein des systèmes fiscaux des pays en développement, partant de systèmes à l'échelle mondiale taxant les multinationales sur leurs bénéfices réalisés à l'étranger moins un crédit d'impôt relatif aux taxes déjà payées à l'étranger, vers des systèmes à l'échelle du territoire exonérant de

“Le pilier 2 a potentiellement plus de valeur en termes de revenus que le pilier 1, ce qui signifie que l'enjeu des décisions conceptuelles est plus important.”

taxe locale les bénéfices réalisés à l'étranger.

- La **règle de substitution** est un outil d'accompagnement qui sera intégré aux traités fiscaux dans le **pays de domiciliation**. Cela lui permettrait d'imposer les bénéfices réalisés par une filiale étrangère ou via du foncier (terre) au niveau mondial, plutôt que de passer par une exemption comme il peut être spécifié dans le traité.

Le Pilier 2 a moins attiré l'attention car sa forme globale prête moins à controverse.⁴ C'est en partie parce qu'il est inspiré des réformes qui sont d'hors et déjà adoptées aux Etats Unis et que d'autres pays cherchent à imiter. Il n'en reste pas moins que le pilier 2 a potentiellement plus de valeur en termes de revenus que le pilier 1, ce qui signifie que l'enjeu des décisions conceptuelles est plus important. De nombreuses questions concernant la conception des règles et leurs interactions restent en attente de réponses. Il serait particulièrement important de définir trois éléments conceptuels permettant de déterminer les valeurs des gains pour les pays en développement selon le pilier 2 : le taux, l'ordre des règles et les incitatifs fiscaux.

Problème 4 : le taux

Le CI projette de spécifier les taux minimum acceptés plutôt que de laisser chaque pays décider par lui-même comme c'est généralement le cas dans les négociations fiscales internationales. Les préférences des pays pour le taux minimum

⁴ Par exemple, le G-24 et le comité fiscal de l'ONU ont soumis des commentaires à l'OCDE dans le cadre de la consultation d'octobre 2019 sur le pilier 1, mais pas pour la consultation de novembre 2019 sur le pilier 2.

varient et dépendent de plusieurs facteurs, notamment en termes d'amplitude des règles : doivent-elles dissuader uniquement les formes les plus agressives d'évitement fiscal par des taux très bas, ou bien établir un niveau assez élevé de taux fiscal effectif payé par les firmes multinationales ? Les taux nationaux d'impôts sur les sociétés sont un autre facteur : étant donné que les pays en développement ont tendance à avoir des taux plus élevés que les pays développés, un taux minimum plus élevé pourrait être nécessaire à l'efficacité des règles dans leurs contextes.

Problème 5 : l'ordre des règles

Dans de nombreux cas, plusieurs règles parmi les quatre du pilier 2 pourraient s'appliquer, il faudrait donc que les pays définissent les règles prévalentes. Les quatre règles proposées ci-dessus forment une liste qui commence par celles qui ont le plus de chances d'offrir des droits d'imposition aux pays en développement. Les documents publiés par l'OCDE commencent en général par la règle d'inclusion du revenu et les états membres de l'OCDE veulent qu'elle ait priorité. Néanmoins, ce point a généré bien des désaccords au sein du comité de pilotage du CI. L'ATAF soutient que ' la règle d'assujettissement à l'impôt doit être appliquée en priorité car elle va aider à remédier au déséquilibre d'allocation des droits d'imposition entre les juridictions de résidences et sources ' (ATAF 2019b). Il a été suggéré que l'ordre des règles n'aurait que peu d'importance étant donné que leurs fonctions est de changer les comportements et combattre l'évitement fiscal, non d'augmenter le revenu de manière directe. C'est un argument difficilement compatible avec les prises de positions fortes adoptées par les pays d'un côté comme de l'autre.

Problème 6 : incitations fiscales

Le document consultatif de l'OCDE déclare que la proposition GloBE pourrait réduire la compétition fiscale entre les états, non seulement la compétition fiscale néfaste qui rend possible l'évasion fiscale, mais également la compétition par les taux d'imposition plus bas et les incitations fiscales. Il souligne que 'la proposition GloBE pourrait protéger les pays en développement face à la pression

d'offrir des incitations fiscales inefficaces' (OCDE 2019c : 7). C'est un développement très positif en termes de politique fiscale, mais cela rend la politique globale plus délicate car il s'agit d'une incursion dans le champ d'action politique. Les incitations fiscales sont abondamment utilisées par les états africains, et de nombreux traités fiscaux comportent des clauses spécifiques concernant les crédits d'impôts qui empêchent les pays de domiciliation des multinationales d'appliquer des taxes supplémentaires là où les impôts ont été réduits via des incitations fiscales dans le pays partenaire du traité. Comme les représentants africains l'ont expliqué, il serait difficile de promouvoir le projet GloBE auprès d'un ministre des finances si une de ses conséquences était de réduire la capacité du ministre à utiliser les incitations fiscales pour promouvoir l'investissement. Ceci dit, si l'OCDE et les pays du G20 valident l'adoption de la règle d'inclusion du revenu, il se pourrait que les pays en développement n'aient pas le choix sur ce point. Deux choix de formats pourraient permettre un compromis. Le premier est une règle d'inclusion du revenu autorisant les firmes à grouper leurs bénéficiaires, soit au niveau de la juridiction de telle manière qu'une faible imposition à la faveur d'une incitation serait équilibrée par les impôts payés par les autres départements de l'entreprise, soit au niveau mondial avec la possibilité pour les sociétés d'équilibrer une faible imposition dans un pays avec une forte imposition dans un autre pays. Une alternative suggérée serait d'enlever du régime du pilier 2 les revenus bénéficiaires d'incitations reconnues comme non préjudiciables.

Conclusion : coûts et bénéficiaires pour les pays en développement – état des connaissances

Chaque problème cité ci-dessus reste, au moins pour partie, à solutionner. A ce jour, le calcul du rapport coûts/bénéfices global est de ce fait très incertain. Un retour aux quatre questions précédemment posées permet cependant de tirer plusieurs conclusions.

1. Est-ce que les propositions rendent les impôts sur les sociétés plus simples à administrer ?

Les points A et B du pilier 1 sont explicitement faits pour simplifier en introduisant des approches mécaniques et des formulaires. En l'état actuel des négociations, ils seraient tous les deux limités dans leurs champs d'action, mais le précédent pour les développements futurs de ces approches simplifiées pourrait être significatif. Le pilier 2 serait conçu pour changer les comportements, réduire l'évitement fiscal, ce qui allègerait un peu la charge des autorités quant aux efforts de mise en œuvre. Le G-24 et le comité de l'ONU sur les affaires fiscales insistent tous les deux pour que le CI considère une application simplifiée utilisant les retenues à la source, qui sont depuis longtemps un outil simple de premier rang contre l'évitement fiscal dans les pays en développement. Malgré tout, les nouvelles règles proposées seraient appliquées en sus des règles existantes, ce qui représenterait un ajout significatif de charges en termes de bonne mise en place des arrangements légaux et des formations du personnel. Le comité de l'ONU sur les affaires fiscales a déclaré être 'inquiet de la complexité de la proposition' (UN Tax Committee 2019: 4). Un renforcement des processus de règlements des différends ajouterait encore à la charge sur les états participants. Ces charges doivent être considérées en parallèle de tout bénéfice potentiel.

Les propositions faites sous ces deux piliers reposent sur le fait que les autorités fiscales possèdent les informations financières sur les sociétés multinationales, or ce sont des informations auxquelles les accords internationaux actuels ne leur donnent pas automatiquement accès. C'est particulièrement vrai pour les pays en développement, qui dans la plupart des cas n'ont accès qu'aux informations concernant les opérations locales des multinationales dans leur pays. Par exemple, pour le pilier 1, ils auraient besoin de connaître l'intégralité des informations sur les opérations d'une société au niveau mondial pour pouvoir réclamer une part des profits résiduels. Le premier processus du BEPS introduit une obligation de rapport pays par

pays pour les sociétés multinationales, mais les rapports sont soumis aux pays de domiciliation des multinationales. Les autres pays ne peuvent obtenir ces rapports qu'en intégrant le système de partage d'informations, sauf s'ils introduisent l'obligation de déclaration locale, comme au Vietnam. Pour le pilier 2, les gouvernements auraient besoin d'informations sur les sociétés étrangères recevant des paiements de leur pays, ce qui nécessite pour l'instant des échanges d'informations au coup par coup qui mobilisent beaucoup de ressources.

2. Est-ce que les propositions donnent une plus grande part des droits d'imposition aux pays en développement ?

C'est moins clair. Toute redistribution viendrait d'une décision politique, résultat de négociations. Le pilier 1 est explicitement conçu pour redistribuer aux 'juridictions marché' mais les pays en développement n'entrent pas toujours dans cette catégorie pour tous les secteurs. Pour les industries extractives et de nombreux produits de base ils sont producteurs nets, tandis que dans d'autres secteurs leur taille en matière de marché est petite si on se base sur les ventes. Il est clair que les gains potentiels venant du pilier 1 pour les pays en développement se concentrent dans le point B, qui est une simplification des règles existantes. Ce n'est pas une décision politique de redistribution entre les juridictions onshore mais plutôt une mise en application plus simple des règles existantes qui entraîne des bénéfices en termes de revenu. Tout impact distributif du pilier 2 – outre l'élément anti-évitement – dépendrait de l'ordre décidé pour les règles. Cependant, dans tous les cas, il est plus difficile d'évaluer

.....
“ Toute redistribution
[des droits d'imposition]
sera une décision
politique, le résultat de
négociations. ”
.....

les gains en termes de revenus pour les pays en développement que pour les pays en développement à cause des données limitées, des capacités d'analyses des autorités fiscales et des ministères des finances.

3. Est-ce que les propositions d'adaptent suffisamment aux problématiques de la numérisation ?

Les réformes proposées actualiseraient les règles fiscales internationales en prenant en compte les défis majeurs que présente l'économie numérique : la possibilité de faire des bénéfices dans un pays sans y avoir de présence physique, le rôle des données selon les types d'activités, et la possibilité de déplacer les bénéfices en manipulant la propriété intellectuelle. Ces réformes seraient bien sûr des avancées partielles car les débats sur les taux d'imposition, l'ordre des règles et les limites généreraient tous des compromis limitant les bénéfices pour les pays en développement, comme c'est le cas dans tout processus de négociation. De plus, les activités numérisées dans les pays développés et en développement ne prennent pas nécessairement la même forme, comme le prouve la popularité de l'argent mobile en Afrique.

De plus amples adaptations des règles fiscales internationales aux évolutions technologiques seront indispensables à moyen terme. Avec le développement de l'intelligence artificielle au sein de la chaîne de valeurs, l'accent mis dans le processus du BEPS 2.0 sur les ventes sans présence physique va être dépassée. Le défi pour les pays en développement va se porter de plus en plus sur les productions de produits de base et les procédés industriels qui vont être dépouillés de leur valeur ajoutée, entraînant avec eux la base fiscale.

4. Est-ce que le cadre institutionnel tiendra compte de l'innovation à moyen terme ?

Comme les documents de l'OCDE le soulignent, le principal moteur dans ce processus est l'arrêt de la prolifération de taxes unilatérales sur les services numériques, en particuliers les DST mise en places ou proposées en Europe. La

« L'issue la plus durable sera celle qui fournira un cadre pour les innovations. »

forme finale de l'accord global ne sera pas définie tout de suite mais, d'après des représentants de l'OCDE, il inclura probablement un moratoire sur ces mesures unilatérales. Tout moratoire pourrait être mis en œuvre via une norme minimale au sein du CI et pourrait également apparaître dans les mécanismes de résolution des différends. Il y aurait là un réel dilemme entre coûts et bénéfices pour les pays en développement qui, pour beaucoup, hésitent encore à adhérer au CI et à l'instrument multilatéral.

La question subsidiaire pour les pays en développement qui considèrent les coûts et bénéfices liés à l'adhésion au consensus du CI sera de savoir s'il est préférable d'adopter une approche de consensus ou de concevoir localement une solution adaptée, dans le cas où les deux ne sont pas simultanément réalisables. Les mesures unilatérales sont sans conteste une solution de second ordre : elles peuvent être levées sur le chiffre d'affaires et non sur le revenu net, ce qui crée plus d'effets de distorsion ; elles ont plus de chances d'engendrer une double imposition ; si des impôts indirects sont appliqués sur les services numériques, ces mesures peuvent être plus régressives ; elles peuvent être plus agressives et avoir des effets négatifs sur la liberté d'expression et l'inclusion financière. L'issue la plus durable sera donc celle qui fournira un cadre pour les innovations dans les domaines abordés lors des discussions de l'OCDE afin d'aider à réduire ces conséquences néfastes. Il est important de reconnaître que les pays en développement ont un désavantage structurel inévitable dans le contexte des négociations mondiales. Par ailleurs ils ont besoin de temps pour comprendre les impacts potentiels sur leurs économies et bases fiscales, et par conséquent leurs besoins en termes de réforme fiscale internationale.

Lectures supplémentaires

ATAF (2019a) The Place of Africa in the Shift Towards Global Tax Governance: Can the Taxation of the Digitalised Economy be an Opportunity for More Inclusiveness, African Tax Administration Forum

ATAF (2019b) ATAF's Opinion on the Inclusive Framework Pillar One (Including the Unified Approach) and Pillar Two Proposals to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, African Tax Administration Forum

ATAF (2020) 'Media Statement on the Outcomes of the Inclusive Framework Meeting 29 to 30 January 2020', 31 January, <https://www.ataftax.org/media-brief-inclusive-framework-jan-2020>

BEPS Monitoring Group (2019) 'OECD Secretariat's Proposals for a "New Taxing Right"', 13 November, <https://www.bepsmonitoringgroup.org/news/2019/11/12/oecd-secretariat-proposals-for-a-new-taxing-right>

Cobham, A., Faccio, T., and FitzGerald, V. (2019) Global Inequalities in Taxing Rights: An Early Evaluation of the OECD Tax Reform Proposals (preprint), SocArXiv, <https://doi.org/10.31235/osf.io/j3p48>

De Mooij, R.A., Liu, L., and Prihardini, D. (2019) An Assessment of Global Formula Apportionment. IMF Working Paper 213. Washington, DC: International Monetary Fund.

Durst, M.C. (2019) Taxing Multinational Business in Lower-Income Countries: Economics, Politics and Social Responsibility, Brighton: Institute of Development Studies

Ezenagu, A. (2019) Safe Harbour Regimes in Transfer Pricing: An African Perspective, ICTD Working Paper 100, Brighton: Institute of Development Studies

Giles, C. (2019) 'OECD Takes Aim at Tech Giants with Plan to Shake Up Global Tax', Financial Times, 9 October

Hartley, A. (2019) 'OECD Announces Countries' Plans to Revolutionise International Tax System', International Tax Review, 30 January

Hearson, M. (2016) Measuring Tax Treaty Negotiation Outcomes: The ActionAid Tax Treaties Dataset, ICTD Working Paper 47, Brighton: Institute of Development Studies

Intergovernmental Group of 24 (2019) Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1), OECD, https://www.g24.org/wp-content/uploads/2019/12/G-24_Comments-on-OECD-Secretariat-Proposal-for-a-Unified-Approach.pdf

Mnuchin, S.T. (2019) Letter to OECD Secretary-General José Ángel Gurría, <https://www.orbitax.com/news/archive.php/U.S.-Treasury-Secretary-Sends--40283>

Mutava, C.N. (2019) Review of Tax Treaty Practices and Policy Framework in Africa, ICTD Working Paper 102, Brighton: Institute of Development Studies

OECD (2019a) Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>

OECD (2019b) Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One: Public Consultation Document, Paris: OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

OECD (2019c) Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") – Pillar Two: Public Consultation Document, Paris: OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>

Oguttu, A.W. (2017) Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa – Part 2: A Critique of Some Priority OECD Actions from an African Perspective, ICTD Working Paper 64, Brighton: Institute of Development Studies

Oguttu, A.W. (2016) Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa – Part 1: Africa's Response to the OECD BEPS Action Plan, ICTD Working Paper 54, Brighton: Institute of Development Studies

Picciotto, S. (2018) Problems of Transfer Pricing and Possibilities for Simplification, ICTD Working Paper 86, Brighton: Institute of Development Studies

Reuters (2019) 'Shares of African E-commerce Company Jumia Jump 71 Percent in Debut', Reuters, 12 April

Rukundo, S. (2020) Addressing the Challenges of Taxation of the Digital Economy: Lessons for African Countries, ICTD Working Paper 105, Brighton: Institute of Development Studies

Stiglitz, J. (2019) 'Corporate Tax Avoidance: It's No Longer Enough to Take Half Measures', The Guardian, 7 October

Tax Justice Network Africa, ActionAid Denmark (2019) Joint Submission to the OECD Public Consultation on the "Tax Challenges of Digitalisation", 6 March

Topham, G. (2019) 'OECD Tax Reform Plans Could Make Inequality Worse, Analysis Finds', The Guardian, 6 October

UN Tax Committee (2019) Comments Submitted to the OECD Secretariat on the "Unified Approach" as Proposed by the Secretariat in its Public Consultation Document of 9 October, OECD

Valderrama, I.J.M. (2018) 'Output Legitimacy Deficits and the Inclusive Framework of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative', Bulletin for International Taxation 72.3: 160-170

Crédits

Cette synthèse de l'ICTD a été écrite par **Martin Hearson**, chercheur à l'International Centre for Tax and Development à l'Institute of Development Studies. Ses recherches portent sur les politiques de fiscalité des entreprises internationales, et en particulier sur les relations entre les pays développés et les pays en développement. Auparavant, il travaillait sur l'économie politique internationale à la London School of Economics et dans le secteur caritatif pendant 10 ans.

L'ICTD est financé avec UK aid par le gouvernement britannique et par la Fondation Bill & Melinda Gates; cependant, les vues exprimées ici ne reflètent pas nécessairement les politiques officielles des gouvernements du Royaume-Uni. Les lecteurs sont invités à citer et à reproduire le contenu de la série. En contrepartie, l'ICTD demande à être dûment citée et ces citations doivent être référencées comme ci-dessus.



L'ICTD est basé à l'Institut des études de développement, Brighton BN1 9RE UK.

Première publication par l'Institut d'Etudes de Développement (IDS) en janvier 2020. © Institute of Development Studies, 2020



International Centre for Tax and Development
at the Institute of Development Studies
Brighton BN1 9RE, UK

T +44 (0)1273 606261 F +44 (0)1273 621202 E info@ictd.ac W www.ictd.ac