

Piliers Un et Deux de l'OCDE : bilan et perspectives

Si les deux volets du projet de réforme de la fiscalité internationale conçu par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur le BEPS (dits Pilier 1 et Pilier 2) avancent à grand pas, l'obstacle majeur lié à l'insécurité juridique générée par ce projet devra être surmonté pour que celui-ci produise pleinement ses effets.

Ce projet de réforme initié face à l'inadaptabilité des règles fiscales existantes à l'économie numérique a récemment connu des avancées importantes.

On rappelle que ce projet a pour but de réformer le système de fiscalité internationale actuel qui taxe la richesse selon le lieu de production des biens et services. Ainsi, beaucoup d'entreprises multinationales continuent d'échapper à toute imposition dans l'État de commercialisation et de distribution de leurs biens ou services à défaut de présence matérielle sur le territoire.

Un projet de réforme de la fiscalité internationale mené par l'OCDE a donc vu le jour basé sur deux piliers. Le Pilier 1 consacré à la répartition du bénéfice entre les États et le Pilier 2 ayant pour objectif l'imposition minimale des groupes internationaux dont le taux effectif d'imposition est inférieur à 15 %.

Nous dressons ci-après un état des lieux de ce projet de réforme et les perspectives à venir.

Piliers Un et Deux : où en sommes-nous ?

Piliers 1 et 2 : les grandes lignes

Sans revenir sur l'entièreté du dispositif, voici les grandes lignes des mesures.

Le Pilier 1 comporte trois ensembles de règles visant les groupes internationaux, dont le premier vise à modifier le système de répartition de la base imposable en attribuant aux États qui entretiennent un lien suffisant avec le groupe le droit d'imposer une fraction du bénéfice mondial de ce groupe, le « montant A ».

Le deuxième ensemble de règles prévoit un « montant B » visant à standardiser la rémunération (via un rendement fixe) devant être allouée aux activités de distribution ou de commercialisation de référence exercées par le biais de filiales ou d'établissements stables.

Enfin, un troisième ensemble de règles vise l'amélioration de la sécurité juridique en matière fiscale par le biais de mesures efficaces de prévention et de règlement des différends.

Le Pilier 2 quant à lui, instaure une imposition minimale des groupes internationaux via l'imbrication de plusieurs règles :

- une règle d'inclusion du revenu (« RDIR »), laquelle prévoit un supplément d'impôt dans l'État de la société mère d'un groupe lorsque les profits des filiales et des établissements stables étrangers sont insuffisamment imposés localement.
- dans l'hypothèse où la RDIR n'est pas applicable, un volet de règles relatives



Sophie
JOUNIAUX
Avocate associée
chez FTPA

aux paiements insuffisamment imposés (« RPII »), lequel permet de refuser la déduction de paiements intragroupes effectués par des filiales lorsque ces paiements ne sont pas suffisamment taxés au niveau du bénéficiaire.

L'ensemble formé par la RDIR et la RPII constitue le dispositif « GloBE » ;

- enfin, une dernière série de règles prévoit un supplément d'impôt dans l'État de source d'un paiement en cas d'imposition inférieure à un niveau minimum dans l'État de résidence du bénéficiaire.

Piliers 1 et 2 : les moyens de mise en place envisagés

Le Cadre inclusif n'a pas prévu le même mode d'adoption pour les deux piliers.

En effet, si pour le Pilier 1, sa mise en place est prévue dans le cadre d'une convention multilatérale, le Pilier 2 fait l'objet d'une « approche commune ». À ce titre, le Cadre inclusif prévoit que les règles GloBE puissent être traduites en droit positif par la seule réforme du droit interne, sans qu'il soit besoin de passer par une convention multilatérale.

S'agissant du Pilier 1, l'élaboration de la convention multilatérale est en bonne voie. En particulier, l'OCDE a ouvert le 20 décembre 2022 de nouvelles consultations s'agissant du montant A du Pilier 1 et un projet de nouvelles dispositions de la convention multilatérale a été publié. Le document propose deux articles à insérer dans cette convention multilatérale :

- un article 37 sur le retrait des mesures existantes ;
- et un article 38 « *Disposition éliminant les attributions du Montant A pour les Parties imposant des taxes sur les services numériques et mesures similaires pertinentes* ».

La consultation est ouverte jusqu'au 20 janvier 2023.

La mise en place effective du Pilier 2 semble également proche. Un projet de directive au niveau européen a vu le jour afin de mettre en place l'impôt minimum mondial de 15 % des groupes multinationaux au sein de l'Union européenne. Le 15 décembre 2022, le Conseil de l'Union européenne a unanimement adopté cette directive. Ces règles devraient donc entrer en vigueur dès les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023.

Au niveau de l'OCDE, le dispositif continue d'être étoffé. Ainsi, le Cadre inclusif vient dans le cadre du Pilier 2 de publier plusieurs documents afin de mettre en place le dispositif :

- un document sans consultation publique sur les principes applicables en matière de « Safe harbour » et d'allègement des sanctions ;

- deux documents ouverts à consultation publique : l'un sur la déclaration d'information et l'autre sur la sécurité juridique des règles GloBE.

Après plusieurs années de travail le projet de réforme est donc sur une bonne lancée. Cependant tout au long de sa mise en place, le souci de la sécurité juridique lié à la mise en place d'un tel dispositif fait l'objet de nombreuses discussions.

Piliers Un et Deux : la question essentielle de la sécurité juridique

La sécurité juridique est en effet une question essentielle pour le bon déroulé de la mise en place du projet.

Si le Pilier 1 prévoyait déjà un corpus de règles sur la sécurité juridique relativement développé avec notamment la mise en place d'obligations documentaires standardisées, l'obligation d'élimination des doubles impositions relatives au montant A et des mécanismes de prévention et de règlement des différends, le Pilier 2 jusqu'à récemment ne prévoyait pas de volet similaire.

Or la question de la sécurité juridique se pose également s'agissant du Pilier 2. À cet égard, l'approche commune de ce Pilier prévoit que les juridictions qui souhaitent introduire les règles GloBE doivent les transposer en droit interne de manière cohérente et coordonnée.

Compte tenu de ce mode d'adoption, il est toujours possible que des différences apparaissent dans l'interprétation ou l'application de ces règles entre les juridictions. En ce sens, le Cadre inclusif travaille sur des mécanismes visant à fournir une plus grande certitude fiscale en ce qui concerne les règles GloBE.

Ainsi, comme évoqué plus haut, un document sur la sécurité juridique ouvert à consultation publique a été publié. La consultation sur ce document est ouverte jusqu'au 3 février 2023.

Mais, la sécurité juridique va également impliquer de prévoir un ou plusieurs mécanismes de résolution préalable des cas de double imposition ainsi qu'une harmonisation des législations.

Un succès conditionné à la nécessaire élimination préalable des cas de double imposition

La superposition de mesures préexistantes avec ce nouveau dispositif pose la question des doubles impositions. C'est le principal obstacle qui a été mis en avant lors des différentes phases d'élaboration du dispositif. Ainsi, dans sa déclaration du 1^{er} juillet 2021, acceptée par 133 États membres du Cadre inclusif, l'OCDE avait déjà renouvelé son souci de limiter les cas de double imposition.

Dans le cadre du Pilier 1, plusieurs mesures de standardisation des modalités de détermination du montant A, des obligations documentaires, ou encore des procédures de rescrit multilatéral, sont prévues ayant pour objet de limiter les cas de double imposition.

Aucune mesure similaire s'agissant du Pilier 2 n'est toutefois prévue à ce jour.

Une harmonisation globale des législations est aussi à prévoir pour permettre l'implantation effective du dispositif.

La nécessaire harmonisation des législations

En raison de la complexité des règles proposées, les législations devront être harmonisées.

Le dispositif va devoir être adapté notamment à l'environnement juridique de l'Union européenne. Sur ce point, les mesures ont été concrétisées au sein de l'Union européenne par la directive votée en décembre dernier concernant la mise en place du Pilier 2.

L'articulation du dispositif avec les libertés fondamentales est aussi un point à prendre en compte.

S'agissant notamment de la RDIR du Pilier 2, cette articulation peut s'avérer compliquée dans la mesure où ap-

pliquer un supplément d'imposition au seul motif qu'une société a établi une filiale dans un État où le taux d'imposition effectif est inférieur à 15 % pourrait entrer en conflit avec la jurisprudence de la CJUE sur la liberté d'établissement. Mais sur ce point également, la directive adoptée unanimement par le Conseil de l'Union européenne devrait adapter la mesure au droit de l'Union européenne.

Dans le même sens, la mise en place de la RAI du Pilier 2 suppose de réformer la directive intérêts/redevances de 2003 et pose également des soucis d'articulation avec la liberté de circulation des capitaux et la liberté de prestation de services.

Enfin, l'harmonisation devra également être faite en droit interne, s'agissant notamment du montant A, avec les différentes taxes sur les services numériques. En ce sens, par exemple en France, les articles 299 et suivants du CGI seraient voués à disparaître.

Remarques conclusives

En définitive, même s'il reste un grand nombre d'incertitudes à ce jour, le projet de réforme semble être sur le chemin d'un prochain aboutissement et les entreprises doivent se préparer dès à présent à la mise en place de ces mesures. ■