

Les deux piliers de l'OCDE : une introduction

Dans le cadre de l'Action 1 du Plan BEPS, l'OCDE et l'Union européenne ont entrepris divers efforts en vue d'une imposition des produits d'économie digitale dans les pays de commercialisation de ces produits. Certains Etats ont déjà introduit des taxations nationales, généralement sous la forme d'impôts indirects. Dans un effort de systématisation, l'OCDE a présenté en 2020 deux rapports¹.

Le rapport du Pilier 1², après avoir présenté les trois méthodes possibles d'imposition de l'économie digitale, sur la base de la participation des utilisateurs, d'actifs immatériels de commercialisation ou d'une présence économique significative, propose un nouveau facteur de rattachement applicable aux activités destinées aux consommateurs et utilisant la digitalisation. Ce facteur remplacerait en l'espèce celui de l'établissement stable et se déclinerait en trois phases. Un montant A serait la portion du bénéfice résiduel présumé

¹ Statement on a Two-Pillar solution to Address the Tax Challenges arising from the Digitalization of the Economy, 1 July 2021, OECD, Paris, 2021; Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 8 octobre 2021, OCDE, Paris, 2021.

² OCDE-G20, Base Erosion and Profit Shifting Project-Tax Challenges Arising from Digitalization-Report on the Pillar one, Blueprint, Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, 2020.

demeurant après attribution d'un profit de routine présumé aux activités localisées dans un pays. Ce profit serait divisé entre les juridictions de marché sur la base d'une formule prenant en considération les ventes.

Un montant B serait attribué aux activités développées dans la juridiction de marché conformément aux règles existantes (établissements stables, prix de transfert) avec éventuellement l'utilisation d'une rémunération fixe.

Un montant C reconnaîtrait des activités spécifiques dans les juridictions de marché dépassant celles qui donnent droit au montant B.

Un projet de convention multilatérale a été préparé pour permettre aux Etats participants d'imposer une partie du profit résiduel des entreprises multinationales (montant A du Pilier I).

Le Pilier II³ ou proposition GloBe ("Global anti-base Erosion Proposal") vise de façon générale le transfert par les entreprises

³ OCDE-G20, Base Erosion and Profit Shifting Project-Tax Challenges Arising from Digitalization-Report on the Pillar two, Blueprint, Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, 2020.

multinationales de leurs profits à des juridictions de faible imposition par l'adoption de quatre règles :

- une règle d'inclusion du revenu impose la taxation d'un établissement étranger ou d'une société étrangère contrôlée dans le pays de la société contrôlante si le revenu est soumis à un impôt inférieur à un taux minimum ;

- une règle relative aux paiements sous-imposés refuse leur déduction ou impose une taxation à la source dès lors qu'il s'agit de paiement à une partie liée soumis à un impôt inférieur à nouveau à un taux minimum ;

- une règle de "switch-over" serait introduite dans les traités prévoyant la substitution de la méthode de crédit à celle de l'exemption si les bénéficiaires d'un établissement stable ou d'un bien immobilier sont soumis à impôt à un taux inférieur à un taux minimum ;

- enfin, une règle d'assujettissement à l'impôt soumettrait un paiement à imposition à la source ou refuserait l'applicabilité des bénéficiaires d'un traité lorsque le paiement n'est pas soumis à un taux minimum.

Des discussions ont eu lieu quant à la fixation de ce taux. L'OCDE s'est accordée sur un taux de 15 % et a publié divers documents⁴.

⁴ Cfr. aussi Tax Challenges Arising from Digitalization, Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Inclusive Framework on BEPS, OECD,

Le cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS a préparé en septembre 2023 un instrument multilatéral facilitant la mise en œuvre de la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI) prévue par le Pilier Deux, qui permettrait aux pays en développement d'imposer certains paiements intragroupes assujettis à un taux d'impôt inférieur à 9 %.

La mise en œuvre du Pilier II appelle une coordination avec les règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) (Controlled foreign Corporations – CFC), trouvant leur origine dans le « Revenue Act » américain de 1962, œuvre du Professeur Stanley S. Surrey, alors sous-secrétaire du Trésor du Président Kennedy, et ayant été

Paris, 2021 ; Tax Challenges Arising from Digitalization, Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2022 ; Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux), Cadre inclusif sur le BEPS, OCDE, 2023 ; Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2023 ; Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Frequently Asked Questions, OECD, Paris, July 2023; Tax Challenges Arising from Digitalization, Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Examples. Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2024 Outcome Statement on the Two-Pillar Solutions to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, 11 July 2023, OECD, Paris, 2023.

depuis lors largement adoptée dans le monde⁵, la Belgique s'y étant ralliée après une longue abstention⁶.

Jacques Malherbe

⁵ B.J. Arnold, *The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison*, Toronto, The Canadian Tax Foundation, 1986; Int'l Fiscal Assn, 2001 San Francisco Congress, *Cah. dr. fisc. internat.*, vol. 86 b, *Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends: General Report by B.J. Arnold and P. Dibout; National Reports; M. Lang, H.-S; Aigner, V. Scheuerle and M. Stefiner, CFC Legislation, Domestic Provisions, Tax Treaties and EC Law*, Vienna, Linde Verlag, 2004; *General Report and National Reports; J.M. Almudi Cid, El regimen jurídico de transparencia fiscal internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005; R. Fontana, *The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union*, *European Taxation*, 2006, pp. 259 to 317; International Fiscal Association, 2007 Kyoto Congress, *Cah. dr. fisc. internat.*, vol. 92 b, *Conflicts in the attribution of income to a person: General Report by Joanna C. Wheeler, National Reports; J. Malherbe, S. de Monès, P.H. Durand et al., Controlled Foreign Corporations in the EU after Cadbury-Schweppes*, 36 *Tax Management International Journal* 12, 2007, 607.

⁶ Loi du 25 décembre 20174 portant réforme de l'impôt des sociétés, art. 20, remplacée par l'art. 24 de la loi du 30 juillet 2018.