

ÉTAT DES LIEUX DES DÉFIS FISCAUX SOULEVÉS PAR LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE : RAPPORT INTÉrimAIRE 2018

1. Les défis soulevés par la numérisation de l'économie étaient considérés comme l'un des principaux axes du Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), qui a abouti au Rapport de 2015 sur l'Action 1. En mars 2017, les ministres des Finances des pays du G20 ont donné mandat à l'OCDE, par l'entremise du Cadre inclusif sur le BEPS, de remettre, d'ici avril 2018, un rapport intérimaire consacré aux répercussions de la transformation numérique sur la fiscalité. Les membres du Cadre inclusif, au nombre de plus de 110, ont approuvé ce rapport intitulé « Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Rapport intérimaire 2018 (ci-après « le Rapport intérimaire »).
2. Ce Rapport intérimaire présente une analyse approfondie des principales caractéristiques couramment observées dans certains modèles d'affaires à forte composante numérique et de la création de valeur à l'ère numérique, ainsi que des répercussions qu'elles pourraient avoir sur le cadre fiscal international actuel. Il décrit la complexité des questions soulevées, les positions des différents pays par rapport à ces caractéristiques et leurs implications, qui définiront leur approche vis-à-vis des solutions envisageables. Ces approches envers une solution de long terme vont de celle des pays qui considèrent qu'aucune action n'est nécessaire, à celle des pays selon lesquels il faut agir pour reconnaître le rôle de la contribution des utilisateurs, en passant par celle des pays qui considèrent que tout changement devrait s'appliquer à l'économie dans son ensemble.
3. Les membres sont convenus d'entreprendre une réévaluation cohérente et concordante des règles concernant « l'approche du lien » et à « l'attribution des bénéfices » – des concepts fondamentaux qui se rapportent à la répartition de la compétence fiscale entre juridictions et à la détermination de la juste part des bénéfices d'une entreprise multinationale qui doit être imposée dans une juridiction donnée. Ils coopéreront ensemble pour parvenir à une solution fondée sur un consensus, même s'il existe pour le moment des divergences d'opinions sur la manière dont cette question doit être abordée. Il a été convenu que le Cadre inclusif mènerait à bien ces travaux dans le but de remettre un rapport final en 2020 et présenterait au G20 un point sur l'état d'avancement de ce rapport en 2019. La prochaine réunion du Groupe de réflexion sur l'économie numérique du Cadre inclusif se tiendra en juillet 2018.
4. En outre, le Rapport intérimaire présente certaines mesures provisoires que plusieurs pays entendent mettre en œuvre, convaincus qu'il est plus qu'impératif d'agir rapidement. Il décrit particulièrement une mesure provisoire prenant la forme d'une taxe d'accise sur certaines ventes de services en ligne destinées à leur marché local, qui serait calculée sur le montant brut versé en contrepartie de la fourniture de ces services. Aucun consensus n'a été trouvé concernant la nécessité et le bien-fondé de la mise en œuvre de mesures provisoires, puisqu'un certain nombre de pays s'oppose à leur adoption, faisant valoir qu'elles ne seraient pas sans risques ni conséquences néfastes. Le Rapport intérimaire décrit néanmoins les considérations relatives à la conception de ces mesures

provisoires, mises en évidence par les pays qui sont favorables à leur adoption et que devraient prendre en compte ceux qui envisagent de les adopter.

5. Le Rapport intérimaire dresse également un bilan des progrès accomplis pour mettre en œuvre le paquet BEPS, qui limite les situations de double non-imposition. L'impact à l'échelon national de l'ambitieux paquet BEPS se fait déjà ressentir, comme en attestent les changements opérés dans leurs dispositifs fiscaux par certaines entreprises multinationales, afin de mieux les aligner avec leurs opérations. Ces mesures sont déjà à l'origine de recettes fiscales supplémentaires pour les gouvernements – par exemple, le recouvrement de plus de 3 milliards d'euros au sein de l'Union européenne à la suite de la mise en œuvre des nouveaux Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS. En outre, les retombées de la mise en œuvre coordonnée du paquet BEPS, telles les récentes directives de l'UE et certains aspects de la réforme fiscale des États-Unis, devraient se traduire par la neutralisation des taux effectifs d'imposition très faibles dont bénéficient certaines entreprises. Toutefois, les mesures issues du paquet BEPS ne règlent pas nécessairement la question de la répartition de la compétence fiscale entre juridictions, qui fait partie du problème de long terme.

6. Enfin, le Rapport intérimaire met en évidence de nouveaux domaines dans lesquels des travaux vont être engagés sans tarder. Étant donné que l'on dispose maintenant de données massives (*Big Data*), il conviendrait de renforcer la coopération internationale entre les administrations fiscales, en particulier s'agissant des informations relatives aux utilisateurs des plateformes en ligne dans le cadre de l'économie à la demande et de l'économie du partage, pour faire en sorte que l'impôt soit acquitté là où il est dû. Le Forum sur l'administration de l'impôt, en coopération avec le Cadre inclusif, va élaborer des outils pratiques et renforcer la coopération dans le domaine de l'administration de l'impôt et examinera également les conséquences fiscales des nouvelles technologies (comme les cryptomonnaies et la technologie *blockchain* ou technologie des registres distribués).

7. Un point sur l'état d'avancement de ces travaux sera présenté en 2019, dans la continuité des travaux menés par le Cadre inclusif pour parvenir, d'ici à 2020, à une solution fondée sur un consensus.

Rappel

8. Dans le cadre du projet BEPS OCDE/G20 et dans le contexte de l'Action 1, le Groupe de réflexion sur l'économie numérique a étudié les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Le Rapport sur l'Action 1 du Plan d'action de 2015¹ observait ainsi que l'économie numérique était caractérisée par un recours sans équivalent aux actifs incorporels, l'utilisation massive de données (et notamment de données personnelles) et l'adoption généralisée de modèles d'affaires multifaces. Le Rapport concluait qu'il serait difficile, voire impossible, d'isoler l'économie numérique. Il est aussi expliqué au sein du Rapport de quelle manière la transformation numérique a amplifié les défis identifiés dans le cadre du projet BEPS tout en relevant que les mesures proposées au titre des autres Actions du projet BEPS auraient sans doute une incidence importante à cet égard.

¹ OCDE (2015), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr>

9. Le Rapport observait par ailleurs qu'au-delà du projet BEPS, la transformation numérique soulève une série de défis fiscaux plus généraux relatifs aux données, au lien et à la qualification des revenus. Ces défis tiennent essentiellement à la question de savoir comment la compétence fiscale sur les bénéfices générés par les activités internationales à l'ère du numérique doit être répartie entre les pays. Un certain nombre de solutions pour appréhender ces préoccupations ont été identifiées, sans pour autant être recommandées à l'issue de leur étude. À la suite de la publication du paquet BEPS OCDE/G20, les pays se sont accordés pour reconduire le mandat du Groupe de réflexion sur l'économie numérique et continuer le suivi des évolutions associées à la numérisation de l'économie, dans le cadre d'un nouveau rapport attendu pour 2020 ainsi qu'un rapport intérimaire prévu avant la fin de l'année 2018.

10. En mars 2017, les ministres des Finances des pays du G20 ont appelé le Groupe de réflexion sur l'économie numérique à avancer la présentation du rapport intérimaire, afin qu'il puisse être finalisé en avril 2018 au plus tard – demande qu'ont réitérée les dirigeants des pays du G20 lors du Sommet de Hambourg de juillet 2017.

Numérisation, modèles d'affaires et création de valeur

11. Il est essentiel de bien comprendre les conséquences de la numérisation de l'économie sur la façon dont les entreprises exercent leurs activités et créent de la valeur pour s'assurer que le cadre fiscal répondra bien aux défis posés. Le Rapport intérimaire, qui examine en particulier l'émergence de nouveaux modèles d'affaires et l'évolution des modèles existants dans le contexte de la transformation numérique, décrit les principales spécificités des marchés numériques et leur incidence sur le processus de création de valeur. Le Rapport recense également trois caractéristiques couramment observés dans certains modèles d'affaires à forte composante numérique : l'échelle sans masse critique, le rôle essentiel des actifs incorporels, et l'importance des données et de la participation des utilisateurs, et notamment des effets de réseaux. Néanmoins, la contribution de ces caractéristiques au processus de création de valeur des entreprises est, selon les points de vue des différents pays, variable, voire inexistante.

Mise en œuvre du projet BEPS et évolutions de la politique fiscale

12. La mise en œuvre des mesures issues du projet BEPS se poursuit dans la plupart des pays, et a déjà des retombées. Comme indiqué plus haut, l'application des nouveaux Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS a déjà permis, au sein de l'Union européenne, le recouvrement de plus de 3 milliards d'euros de recettes fiscales supplémentaires. Sur le front de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, des réformes d'envergure ont récemment été engagées pour mettre en œuvre le paquet BEPS. Plusieurs directives européennes, par exemple, ont déjà été votées. L'une des mesures s'inscrivant dans le cadre de la réforme fiscale adoptée aux États-Unis (« *Global Intangible Low-Taxed Income* » ou « GILTI ») devrait permettre de rétablir le taux d'imposition effectif global applicable aux revenus de source étrangère des entreprises multinationales américaines à au moins 10 %.

13. De plus, nombreuses sont les entreprises multinationales ayant modifié leurs dispositifs fiscaux afin de mieux les aligner avec leurs opérations, soit en réévaluant leurs positions en matière de prix de transfert, soit en transférant ou rapatriant leurs actifs de valeur, comme les actifs incorporels. Grâce à l'échange des déclarations pays par pays, qui a débuté en 2018 pour les déclarations au titre de l'exercice 2016, de nouveaux éléments devraient attester de l'impact des mesures BEPS dans les années à venir.

14. La multiplication des mesures non coordonnées et unilatérales adoptées ces dernières années semble témoigner de l'insatisfaction de certains pays vis-à-vis des effets produits par certains aspects du système fiscal international actuel.

Vers une solution mondiale fondée sur un consensus

15. Si l'on s'accorde à penser que le processus de numérisation de l'économie se poursuit et qu'il est impératif d'assurer le suivi de l'incidence que pourraient avoir ces évolutions sur la création de valeur, les défis fiscaux plus larges posés par la numérisation de l'économie soulèvent des questions techniques extrêmement complexes. Les membres du Cadre inclusif ne sont pas tous d'accord sur la nécessité de modifier ou non les règles fiscales internationales pour tenir compte des caractéristiques couramment observées dans certains modèles d'affaires à forte composante numérique, et sur l'ampleur de ces modifications éventuelles. Les opinions divergent notamment quant à la question de savoir si, et dans quelle mesure, les données et la participation des utilisateurs contribuent au processus de création de valeur et, partant, quant à l'incidence potentielle de ces facteurs sur les règles fiscales internationales.

16. D'une manière générale, les 113 membres du Cadre inclusif peuvent, selon leur position sur ces questions, être regroupés en trois grandes catégories. Les pays du premier groupe considèrent que l'importante utilisation des données et la participation des utilisateurs peuvent être à l'origine d'un décalage entre le lieu d'imposition des bénéficiaires et le lieu de création de valeur. Néanmoins, ces pays estiment que ces enjeux ne concernent que certains modèles d'affaires et ne remettent pas en cause les principes qui sous-tendent le cadre fiscal international actuel. Une refonte du système ne leur paraît donc pas justifiée.

17. Les pays du deuxième groupe estiment que le processus en cours de numérisation de l'économie et, de façon plus générale, les tendances associées à la mondialisation, sont susceptibles de compromettre le maintien de l'efficacité du cadre fiscal international actuellement applicable aux bénéficiaires des sociétés. Il est important de noter que pour ces pays, les enjeux ne sont ni spécifiques ni propres aux modèles d'affaires à forte composante numérique.

18. Enfin, les pays du troisième groupe considèrent que le paquet BEPS a permis, dans une large mesure, de lever les préoccupations soulevées par les situations de double non-imposition, même s'ils admettent également qu'il est encore trop tôt pour saisir pleinement la portée des mesures issues de ce projet. Ces pays se disent généralement satisfaits du cadre fiscal actuel et ne voient pas l'intérêt pour l'instant d'entreprendre une réforme en profondeur des règles fiscales internationales.

19. Au vu de ces divergences d'opinions, les membres du Cadre inclusif ont convenu d'entreprendre une réévaluation cohérente et concordante des règles concernant « l'approche du lien » et « l'attribution des bénéficiaires » – deux des concepts fondamentaux qui déterminent la répartition de la compétence fiscale entre juridictions et l'attribution des bénéficiaires entre les différentes activités exercées par les entreprises multinationales – et de s'atteler à la recherche d'une solution fondée sur un consensus. S'il s'agit d'un objectif ambitieux, les membres du Cadre inclusif travailleront ensemble dans le but de l'atteindre d'ici à 2020.

Mesures provisoires visant à appréhender les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie

20. L'élaboration d'une solution d'ensemble reposant sur un consensus, son adoption et la mise en œuvre effective des mesures ainsi définies prendront du temps, et, dans certains pays, les pouvoirs publics sont instamment appelés à prendre des mesures plus immédiates pour répondre aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Aucun consensus n'a été trouvé concernant la nécessité et le bien-fondé de la mise en place de mesures provisoires, certains pays y étant opposés. Parmi les risques et conséquences néfastes qui, selon ces pays, découleraient de telles mesures, on peut citer : des effets négatifs sur l'investissement, l'innovation et la croissance, l'application d'une imposition excessive, des effets de distorsion sur la production, l'augmentation de l'incidence économique de la fiscalité sur les consommateurs et les entreprises, et la hausse des coûts administratifs et liés au respect des obligations fiscales.

21. Les pays qui envisagent de mettre en œuvre des mesures provisoires ne méconnaissent pas ces défis, mais considèrent que des impératifs budgétaires et politiques imposent d'agir, dans l'attente d'une solution à l'échelle mondiale qui pourrait mettre du temps à être élaborée, acceptée et adoptée. Ils sont d'avis qu'il existe déjà une base conceptuelle solide pour adopter des mesures provisoires, et que faute d'action, la valeur générée sur le territoire relevant de leur juridiction risquerait d'échapper à l'impôt, ce qui nuirait à l'équité du système, à sa viabilité et à son acceptation par le public. Ils estiment que les défis évoqués doivent être mis en balance avec les risques politiques si aucune action n'est prise entre-temps, et considèrent qu'une conception appropriée des mesures permettra d'en atténuer les possibles effets négatifs.

22. Le Rapport reflète en conséquence les considérations relatives à la conception des mesures telles qu'identifiées par les pays favorables à l'adoption d'une mesure provisoire et qu'il conviendrait de prendre en considération lorsque l'on envisagera d'engager une telle action. Ce cadre tient compte de certaines contraintes, notamment du fait que les mesures éventuelles devront être conformes aux obligations internationales existantes, temporaires, ciblées et équilibrées, avoir pour effet de réduire au minimum toute imposition excessive et être conçues de façon à limiter les coûts de la discipline fiscale et à ne pas freiner l'innovation. Une mesure provisoire prenant la forme d'une taxe d'accise sur certaines ventes de services en ligne destinées à un marché local, qui serait calculée sur le montant brut versé en contrepartie de la fourniture de ces services, est envisagée dans le Rapport intérimaire.

Au-delà des règles fiscales internationales : l'impact de la numérisation sur la politique fiscale et l'administration fiscale

23. En ce qui concerne la politique fiscale et l'administration de l'impôt, l'avènement du numérique ouvre de nouvelles perspectives mais s'accompagne également d'un certain nombre de difficultés allant au-delà du système fiscal international. Il s'agit notamment du développement de l'économie à la demande et de l'économie du partage et des conséquences que ces évolutions ont sur le respect des obligations et les recettes fiscales du fait de l'augmentation du nombre d'emplois atypiques. Parallèlement, des technologies comme la technologie *blockchain* ouvrent la voie à de nouvelles méthodes plus sécurisées de tenue de registres mais elles facilitent par la même occasion l'apparition des cryptomonnaies qui pourraient compromettre les avancées obtenues au cours de la dernière décennie en matière de transparence fiscale. Des travaux sont déjà en cours pour mieux

comprendre ces évolutions et pour y réagir de façon plus satisfaisante, mais ils doivent être poursuivis pour garantir que les pouvoirs publics pourront se saisir des possibilités offertes par ces évolutions, tout en veillant à maintenir l'efficacité du système fiscal. Il sera également important de s'intéresser tout particulièrement à la manière dont ces avancées pourraient être mises en œuvre dans les pays en développement en tenant compte de leurs spécificités.

Prochaines étapes

24. Le Rapport intérimaire est une étape importante sur la voie de l'élaboration d'une solution de long terme aux défis fiscaux que pose la numérisation de l'économie. Pour parvenir à cette fin, des travaux complémentaires devront être consacrés à l'analyse de la contribution à la création de valeur de certaines caractéristiques des modèles d'affaires à forte composante numérique et plus généralement à la numérisation de l'économie. Pour éclairer ce débat, des solutions techniques devraient également être étudiées pour vérifier la faisabilité de différentes options en ce qui concerne les règles concernant « l'approche du lien » et « l'attribution des bénéfices ». Cette démarche reposera sur les contributions d'un ensemble plus large de parties prenantes comprenant des représentants du monde des affaires, de la société civile et des milieux universitaires.

25. Un point sur ces travaux sera présenté en 2019, alors que les membres continueront de travailler ensemble pour parvenir à une solution fondée sur un consensus d'ici 2020. Entre-temps, il sera important de continuer de surveiller les derniers développements, qu'il s'agisse de l'évolution des nouvelles technologies, de la mutation rapide des modèles d'affaires ou encore de l'adoption et de l'impact des propositions législatives mises en œuvre par les pays pour relever ces défis. Un soutien politique au long cours est essentiel pour qu'il soit possible de parvenir à un consensus et d'accomplir des progrès sur ces questions complexes. La prochaine réunion du Groupe de réflexion sur l'économie numérique se tiendra en juillet 2018.