



N° 4052

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUINZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 7 avril 2021.

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 145-8 du Règlement

PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

*sur la **mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises***

ET PRÉSENTÉ PAR

MME BÉNÉDICTE PEYROL, Rapporteure

SOMMAIRE

Pages

INTRODUCTION ET SYNTHÈSE : BILAN DE LA MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS	11
A. UN BILAN POSITIF : TROIS RECOMMANDATIONS SUR QUATRE ONT ÉTÉ MISES EN ŒUVRE	12
1. Le bilan global de mise en œuvre des recommandations	12
2. Le bilan de mise en œuvre en fonction du niveau d'action des recommandations	13
3. Le bilan détaillé de mise en œuvre des recommandations.....	15
B. UNE MATIÈRE EN CONSTANTE ÉVOLUTION : LA NÉCESSITÉ D'APPROFONDISSEMENTS THÉMATIQUES ET D'UNE ÉTUDE DE LA RÉFORME DE L'OCDE	20
PREMIÈRE PARTIE – FOCUS THÉMATIQUES SUR LA MISE EN ŒUVRE DE CERTAINES RECOMMANDATIONS	23
I. LA NÉCESSAIRE ÉVALUATION DE L'ÉVITEMENT FISCAL : DES TRAVAUX PROMETTEURS QUI DOIVENT ÊTRE APPROFONDIS	23
A. LES TRAVAUX CONDUITS PAR LA COUR DES COMPTES ET L'INSEE..	24
B. L'OPPORTUNITÉ RÉAFFIRMÉE DE CRÉER UN GROUPE DE TRAVAIL PLURIDISCIPLINAIRE.....	25
II. DIPLOMATIE FISCALE ET PRAGMATISME ÉCONOMIQUE : UNE PRISE DE CONSCIENCE ACCRUE	26
A. LA REPRISE PAR LA COUR DES COMPTES DES RECOMMANDATIONS DE LA MISSION EN MATIÈRE DE DIPLOMATIE ET DE PRAGMATISME	26
1. Les recommandations formulées en 2018	26
2. Des recommandations reprises par la Cour des comptes en 2019.....	27
B. LES MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DE LA DIPLOMATIE PRAGMATIQUE	27
1. Le renforcement de l'évaluation économique des conventions.....	27
2. La nécessité de mieux évaluer les conséquences des réformes fiscales internationales	28

3. L'amélioration du suivi de l'application des conventions	29
4. L'incontournable prise en compte des aspects extra-fiscaux.....	30
C. LES RAISONS DE L'ABSENCE DE MISE EN ŒUVRE DE CERTAINES RECOMMANDATIONS	30
III. FISCALITÉ ET NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE : DES PROGRÈS RÉELS, UNE RÉFORME À CONCRÉTISER.....	32
A. L'ÉCHEC MALHEUREUX DU « PAQUET NUMÉRIQUE » EUROPÉEN DE 2018 ET LA MULTIPLICATION DES INITIATIVES NATIONALES	32
1. L'absence de consensus européen sur le paquet fiscal numérique de 2018	32
2. La consécration par la France de la TSN et la multiplication des initiatives nationales similaires.....	33
B. LA PROMETTEUSE RELANCE D'INITIATIVES INTERNATIONALES : LES NÉGOCIATIONS SOUS L'ÉGIDE DE L'OCDE ET LES NOUVEAUX PROJETS EUROPÉENS.....	36
1. Les négociations de l'OCDE : une réforme autour de deux « piliers »	36
a. Le « pilier 1 » : la reconnaissance aux juridictions de marché du droit d'imposer une fraction du bénéfice tiré de certaines activités.....	36
b. Le « pilier 2 » : l'instauration au niveau mondial d'une imposition minimale des bénéfices.....	38
c. Une réforme dont l'impact économique devrait être globalement positif.....	38
d. Une réforme éminemment politique qui suppose une certaine vigilance	39
2. La perspective renouvelée d'une mesure fiscale européenne concernant le secteur numérique	40
a. Les pistes explorées par la Commission européenne.....	40
b. Les observations appelées par chacune des pistes explorées : la piste privilégiée d'une TSN ajustée.....	41
c. La nécessité d'une coordination entre l'Union européenne et l'OCDE.....	42
C. LA MODERNISATION DU « NEXUS » : L'ADAPTATION DU DROIT D'IMPOSER À L'ÉCONOMIE MODERNE	42
1. La pleine consécration de l'approche privilégiant la substance à la forme	43
a. Les modifications de la Convention multilatérale de 2017 : une évolution plutôt qu'une révolution.....	43
b. La décision Conversant du Conseil d'État : la victoire du pragmatisme	44
2. La question de l'opportunité de l'établissement stable virtuel à la lumière du « pilier 1 » de l'OCDE	47
a. La recommandation en 2018 de consacrer sous condition l'ESV en droit national	47
b. La satisfaction de la finalité de la recommandation par les évolutions juridiques récentes et en cours	48
c. Une réflexion sur l'ESV qui doit néanmoins se poursuivre.....	48

IV. LES OUTILS ANTI-ABUS : LA CONSÉCRATION DU « MINI-ABUS DE DROIT » ET LES PISTES D'ÉVOLUTION DES INSTRUMENTS EXISTANTS	49
.....	49
A. LE « MINI-ABUS DE DROIT », UN OPPORTUN ENRICHISSEMENT DE L'ARSENAL ANTI-ABUS NATIONAL	49
1. La tentative avortée d'assouplissement de l'abus de droit en 2013	49
2. La consécration du « mini-abus de droit » : un assouplissement cohérent et juridiquement robuste	50
B. LA NÉCESSITÉ DE POURSUIVRE LA RÉFLEXION SUR L'ARTICULATION DES OUTILS ANTI-ABUS	52
1. Les autres outils anti-abus mis en place depuis 2018	52
2. Le panorama actuel des outils anti-abus généraux : un foisonnement potentiellement contre-productif et propice à des évolutions	53
a. L'opportunité de l'extension du champ d'application du « mini-abus de droit » à l'impôt sur les sociétés	54
b. La réflexion sur la rationalisation des outils anti-abus : la fusion du « mini-abus de droit » et de la clause générale en matière d'IS et le ciblage de l'objectif fiscal « essentiel »	55
V. LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX : UN ENRICHISSEMENT SUBSTANTIEL DES OUTILS	59
.....	59
A. PANORAMA GÉNÉRAL DES OUTILS DE LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX	59
B. LE RENFORCEMENT SUBSTANTIEL DE LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX À LA SUITE DES TRAVAUX DE LA MISSION D'INFORMATION	61
1. Les compléments apportés à l'information du Parlement	61
a. L'information du Parlement sur les changements de la liste des ETNC	61
b. Le débat sur les ETNC et les pratiques dans l'Union européenne : une opportunité à concrétiser et plus que jamais d'actualité	62
2. L'extension de la notion de pays à régime fiscal privilégié	63
3. Les raisons de l'absence de mise en œuvre de certaines recommandations	64
4. Le « pilier 2 » de l'OCDE : une réforme particulièrement utile contre les paradis fiscaux	65
C. LE RENFORCEMENT DE LA TRANSPARENCE	65
1. L'élargissement de l'accès aux registres des trusts et des bénéficiaires effectifs	65
2. Vers une publicité encadrée des déclarations pays par pays	66
a. L'état du droit en matière de déclaration pays par pays	66
b. L'évolution des négociations européenne en direction d'une plus grande publicité	67
c. Les observations qu'appelle la publicité de la déclaration pays par pays	68

VI. LA MODERNISATION DE L'ADMINISTRATION : L'AMÉLIORATION DES OUTILS ET LA MISE EN PLACE D'UNE NOUVELLE RELATION DE CONFIANCE	70
A. L'AMÉLIORATION DES OUTILS DE CONTRÔLE FISCAL : CHAÎNE FISCALE ET « DATA MINING ».....	70
B. L'ENRICHISSEMENT DES COMPÉTENCES DES ACTEURS DU CONTRÔLE : LE DÉVELOPPEMENT DES MOBILITÉS.....	71
C. LA « NOUVELLE RELATION DE CONFIANCE » : VERS L'ADMINISTRATION FISCALE DU XXI ^E SIÈCLE.....	71
1. Les modalités de la nouvelle relation de confiance	71
2. Le bilan positif de la nouvelle relation de confiance	72
3. Les compléments envisageables à la nouvelle relation de confiance	74
SECONDE PARTIE— LA RÉFORME NÉGOCIÉE À L'OCDE : MODERNISER LA FISCALITÉ INTERNATIONALE AUTOUR DE DEUX PILIERS	75
I. LE « PILIER 1 » : L'ATTRIBUTION AUX JURIDICTIONS DE MARCHÉ D'UN NOUVEAU DROIT D'IMPOSER UNE FRACTION DE CERTAINS BÉNÉFICES	76
A. LE CHAMP D'APPLICATION DU « PILIER 1 » : LES ACTIVITÉS ET LES ENTREPRISES CONCERNÉES	77
1. Les activités ciblées : services numériques et relations avec les consommateurs..	77
a. Les services numériques automatisés (ADS)	78
b. Les entreprises en relation étroite avec les consommateurs (CFB).....	79
c. Les activités expressément exclues du « pilier 1 »	80
2. Les seuils d'assujettissement au « pilier 1 » reposant sur le chiffre d'affaires.....	80
B. LES NOUVELLES RÈGLES DU LIEN AVEC LES JURIDICTIONS DE MARCHÉ : LE « NEXUS »	82
1. Les modalités proposées de détermination du « nexus ».....	83
2. L'éventuelle distinction du seuil de chiffre d'affaires en fonction des activités ...	83
3. Les pistes complémentaires à l'étude : durée minimale et différenciation en fonction des marchés.....	84
C. LES MODALITÉS DE DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION ATTRIBUABLE AUX JURIDICTIONS DE MARCHÉ.....	85
1. Les modalités de détermination de la base imposable et les ajustements prévus ...	86
2. Le calcul du montant A et sa répartition entre juridictions de marchés.....	87
a. Le calcul du montant A global en fonction du seuil de rentabilité et de la fraction de bénéfice résiduel à allouer	88
3. L'étude d'éventuels mécanismes de différenciation pour déterminer le montant A.....	90
4. Synthèse : illustration de la détermination du montant A et de sa répartition	90

D. LES MODALITÉS ÉTUDIÉES D'ÉLIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION RÉSULTANT DU « PILIER 1 »	92
1. L'identification des entités payeuses	92
2. L'élimination de la double imposition.....	93
E. LA MISE EN ŒUVRE DU « PILIER 1 » : L'OPTION PRIVILÉGIÉE D'UNE NOUVELLE CONVENTION MULTILATÉRALE.....	94
1. L'action nationale, nécessaire mais non suffisante.....	94
2. La piste privilégiée d'une convention multilatérale.....	95
F. LE TRAITEMENT DES DIFFÉRENDS DANS LA MISE EN ŒUVRE DU « PILIER 1 »	96
II. LE « PILIER 2 » : L'IMPOSITION MINIMALE DES BÉNÉFICES.....	97
A. LE CHAMP D'APPLICATION DU « PILIER 2 »	98
B. LE CŒUR DU « PILIER 2 » : LE TAUX EFFECTIF D'IMPOSITION (TEI) ET SA DÉTERMINATION.....	99
1. Présentation générale de la détermination du TEI.....	99
2. Les impôts couverts, numérateur du TEI.....	100
3. Le résultat imposable, dénominateur du TEI.....	100
a. Les ajustements prévus pour la détermination du résultat imposable.....	100
b. Les ajustements techniques à l'étude sur les reports, les amortissements accélérés et les dépenses fiscales.....	101
c. Les mécanismes de lissage prévus.....	102
4. L'éventuelle exemption fondée sur la substance	102
C. LA DÉTERMINATION DE L'IMPÔT SUPPLÉMENTAIRE.....	103
1. L'affectation de l'impôt supplémentaire entre juridictions	103
2. La détermination du taux minimum.....	104
3. Illustration de la mise en œuvre de l'imposition supplémentaire au titre du « pilier 2 »	104
D. LES RÈGLES PERMETTANT LA MISE EN ŒUVRE DU « PILIER 2 ».....	105
1. La règle d'inclusion du revenu et la règle relative aux paiements insuffisamment imposés.....	105
a. Le principe de la RIR.....	105
b. Le redevable de l'impôt supplémentaire dans le cadre de la RIR	106
c. La règle relative aux paiements insuffisamment imposés.....	107
2. Les autres règles complétant l'édifice du « pilier 2 »	112
E. LES MODALITÉS JURIDIQUES ET ADMINISTRATIVES DE MISE EN ŒUVRE DU « PILIER 2 »	112
1. Les modifications à apporter au droit national	112
2. L'éventuelle élaboration d'une convention multilatérale	113

III. LES CONSÉQUENCES ÉCONOMIQUES DES DEUX « PILIERS » : LES ESTIMATIONS POUR LE MONDE ET LA FRANCE.....	115
A. L'IMPACT GLOBAL DES DEUX « PILIERS » AU NIVEAU MONDIAL	116
1. L'impact mondial du « pilier 1 »	117
2. L'impact mondial du « pilier 2 »	119
3. L'impact des deux « piliers » sur l'activité économique et l'investissement	120
B. LES ESTIMATIONS DES EFFETS DES DEUX « PILIERS » POUR LA FRANCE : UN IMPACT POSITIF EN TERMES DE RECETTES.....	120
1. L'impact du « pilier 1 » pour la France : un gain modeste mais pas de perte de recettes.....	121
2. L'impact du « pilier 2 » pour la France : un gain relativement substantiel	122
3. Un impact estimé globalement positif	122
IV. LES POINTS DE VIGILANCE INDUITS PAR LA RÉFORME ENVISAGÉE	123
A. LES POINTS DE VIGILANCE CONCERNANT L'ENSEMBLE DE LA RÉFORME.....	124
1. Une complexité extrême qui n'est pas exempte de risques	124
2. L'indispensable prise en compte des deux « piliers » ensemble : la nécessité d'une approche globale pour un accord politique à portée de main	126
a. Un contexte politique particulièrement favorable	126
b. L'intérêt pour la France de défendre les deux « piliers » ensemble	128
<i>i. La délicate distinction entre économie numérique et économie traditionnelle</i>	<i>128</i>
<i>ii. L'appréhension globale de la réforme par la France, une nécessité politique et un intérêt économique.....</i>	<i>129</i>
3. La nécessité d'avoir conscience de la temporalité longue de la mise en œuvre de la réforme	131
4. La nécessité de garantir des modalités optimales de règlement des différends.....	132
5. Une réforme qui ne doit pas pénaliser les pays en développement	133
B. LES POINTS DE VIGILANCE SPÉCIFIQUES AU « PILIER 1 »	134
1. Le champ des activités retenues dans le « pilier 1 » : assurer un ciblage objectif et ne pas exclure <i>a priori</i> une application plus large	134
a. Un ciblage aux contours relativement flous qui n'est pas exempt de risques	134
b. La question de l'opportunité d'une application générale du « pilier 1 »	135
2. L'élimination de la double imposition et l'identification des entités payeuses.....	136
C. LES POINTS DE VIGILANCE SPÉCIFIQUES AU « PILIER 2 »	137
1. La vigilance sur les éléments constitutifs du TEI	137
a. Le périmètre des impôts : l'exemple de la CVAE et de la Gewerbesteuer	137
b. Les ajustements relatifs à la prise en compte des dépenses fiscales.....	138
c. L'attention à porter sur le traitement temporel de certains éléments de résultat	140
2. La vigilance concernant le taux minimum.....	140

a. La prise en compte de considérations économiques et politiques dans la détermination du taux minimum.....	140
b. L’articulation des règles GloBE et des taux réduits d’IS : le cas du « taux réduit brevets » français.....	143

TRAVAUX DE LA COMMISSION.....	145
--------------------------------------	------------

LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA RAPPORTEURE	157
---	------------

INTRODUCTION ET SYNTHÈSE : BILAN DE LA MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS

Au cœur des prérogatives constitutionnelles de contrôle de l'action du Gouvernement et d'évaluation des politiques publiques, les missions d'information permettent au Parlement de formuler des propositions susceptibles de nourrir son activité législative et d'infléchir l'action publique.

Ces propositions, toutefois, ne constituent pas le réel aboutissement des travaux de contrôle : elles se doivent de faire l'objet d'un suivi permettant d'apprécier leur mise en œuvre concrète, suivi dont le cadre juridique est prévu à l'article 145-8 du Règlement de l'Assemblée nationale ⁽¹⁾.

L'évasion fiscale, en raison des enjeux démocratiques liés au consentement à l'impôt qu'elle recouvre, de l'évolution rapide des pratiques dommageables et du niveau d'action souvent européen ou international, se prête en particulier à de tels travaux de suivi, sans doute plus que d'autres sujets.

Le présent rapport, consacré au suivi des recommandations de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises dont les conclusions ont été présentées à la commission des finances le 12 septembre 2018 ⁽²⁾, traduit cette nécessité.

Les travaux de suivi de la mission d'information ont démarré au premier semestre de l'année 2020, avant de devoir s'interrompre en raison du contexte sanitaire et économique et des différents textes budgétaires que la commission fut appelée à examiner dans ce cadre ; ils ont pu reprendre en 2021. En tout, ces travaux ont associé une soixantaine de personnes à l'occasion de quinze auditions et tables rondes – soit presque autant que la mission d'information elle-même. La rapporteure tient à remercier chacune de ces personnes pour leur disponibilité et les précieuses informations communiquées lors de ces rendez-vous.

Pour mémoire, la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises formulait trente-huit recommandations et, parallèlement, avait émis quinze propositions qui agrégeaient certaines recommandations ou en reprenaient exactement et isolément d'autres, le tout dans le but d'améliorer la lutte contre l'évasion fiscale. La mission s'était également attachée, dans une partie liminaire de son rapport, à faire œuvre de pédagogie en

(1) « Art. 145-8 : À l'issue d'un délai de six mois suivant la publication du rapport d'une commission d'enquête ou d'une mission d'information, le membre de la commission permanente compétente désigné par celle-ci à cet effet lui présente un rapport sur la mise en œuvre des conclusions de ladite commission d'enquête ou mission d'information. / Un rapport sur la mise en œuvre des conclusions d'une commission d'enquête ou d'une mission d'information peut donner lieu, en séance publique, à un débat sans vote ou à une séance de questions. »

(2) Bénédicte Peyrol, Rapport d'information sur l'évasion fiscale internationale des entreprises, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1236, 12 septembre 2018 La mission se composait de M. Jean-François Parigi, Président, de Mme Bénédicte Peyrol, Rapporteure, et de M. Éric Coquerel, Mme Lise Magnier, M. Jean-Paul Mattei, Mme Valérie Rabault et M. Fabien Roussel.

clarifiant les notions d'évasion, de fraude et d'optimisation fiscales, en étudiant les différents chiffres qui circulent s'agissant des conséquences de ces pratiques et en rappelant les évolutions réalisées depuis les derniers travaux de contrôle sur ce sujet qu'avait conduits la commission des finances de l'Assemblée, en 2013.

Ces trente-huit recommandations relevaient de différents niveaux d'actions, notamment international, européen ou encore réglementaire. Dix-sept d'entre elles relevaient en tout ou partie de la compétence du Parlement en sa qualité de législateur.

A. UN BILAN POSITIF : TROIS RECOMMANDATIONS SUR QUATRE ONT ÉTÉ MISES EN ŒUVRE

D'une manière générale, le bilan de la mise en œuvre de ces recommandations est positif :

– nombre des recommandations supposant des modifications normatives ont effectivement abouti à de telles modifications – tel est notamment le cas en matière d'outils anti-abus ou de lutte contre les paradis fiscaux ;

– celles relevant d'un niveau d'action supranational sont en cours de négociation, parfois sous une forme distincte de celle identifiée en 2018 mais poursuivant la même finalité – il est alors indispensable de présenter ces recommandations dans leur contexte pour pleinement apprécier leur éventuelle mise en œuvre, expliquant les focus thématiques figurant dans ce rapport ;

– les orientations de nombreuses recommandations ont été prises en compte et ont fait progresser certaines pratiques – notamment s'agissant de la diplomatie fiscale.

Il est par ailleurs important de rappeler que la majorité des recommandations ne relèvent pas de la compétence du législateur national, mais du Gouvernement – dans la mise en œuvre de certaines politiques et dans le cadre de la conduite des relations étrangères – et d'organismes supranationaux, en particulier l'Union européenne et l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

1. Le bilan global de mise en œuvre des recommandations

La synthèse chiffrée de la mise en œuvre des recommandations est présentée dans le tableau suivant.

ÉTAT GÉNÉRAL DE LA MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS

État	Nombre	Part dans le total
Mise en œuvre totale	15	39,5 %
Mise en œuvre partielle	13	34,2 %
<i>Total « mise en œuvre »</i>	28	73,7 %
Absence de mise en œuvre	8	21,1 %
Sans objet	1	2,6 %
En attente	1	2,6 %
Total	38	100 %

Source : commission des finances.

Ce sont ainsi **vingt-huit recommandations qui ont connu une mise en œuvre effective**, totale ou partielle, correspondant ainsi à un taux de mise en œuvre de près de **74 %**. Ce taux atteint au demeurant près de **78 % s’il est fait abstraction des deux recommandations sans objet et en attente**.

En somme, **trois recommandations sur quatre ont été mises en œuvre, témoignant du caractère positif du bilan de la mission d’information et du succès de cette dernière**.

2. Le bilan de mise en œuvre en fonction du niveau d’action des recommandations

Sous l’angle des niveaux d’action, le taux de mise en œuvre varie d’un niveau à l’autre mais n’est jamais inférieur à 50 %. Le tableau suivant fait état, pour chaque niveau d’action, du nombre de recommandations en fonction de leur état de mise en œuvre.

ÉTAT DE LA MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS PAR NIVEAU D'ACTION

État	Loi	Gouvernement	UE/OCDE	Autres ⁽¹⁾	Total
Mise en œuvre totale	7	6	2	0	15
Mise en œuvre partielle	1	6	3	3	13
<i>Total « mise en œuvre »</i>	<i>8</i>	<i>12</i>	<i>5</i>	<i>3</i>	<i>28</i>
Absence de mise en œuvre	4	0	1	3	8
Sans objet	1	0	0	0	1
En attente	1	0	0	0	1
Total	14	12	6	6	38
Taux de mise en œuvre	57,1 %	100 %	83,3 %	50 %	73,7 %
Taux de mise en œuvre ajusté ⁽²⁾	66,7 %	100 %	83,3 %	50%	77,8 %

(1) Autres : correspond à des niveaux d'action multiples (par exemple, UE et loi), soit cinq recommandations, ou au niveau d'action relevant de la seule Assemblée nationale, soit une recommandation.

(2) « Taux de mise en œuvre ajusté » : données excluant les deux recommandations « sans objet » et « en attente ».

Source : *commission des finances*.

● Dans le détail, **huit des quatorze recommandations relevant du législateur national ont connu une mise en œuvre effective**, totale ou partielle, dont certaines dès les semaines qui ont suivi la présentation du rapport de la mission d'information dans le cadre de la loi relative à la lutte contre la fraude ⁽¹⁾ et de la loi de finances pour 2019 ⁽²⁾. Cela correspond à un taux de mise en œuvre de 57 %. Cependant, **si l'on tient compte du fait que deux des six recommandations non mises en œuvre sont, pour l'une, dépourvue d'objet, pour l'autre, en attente des négociations internationales, le taux de mise en œuvre législatif atteint 66,7 %**.

Ainsi, **deux recommandations législatives sur trois ont connu une traduction effective**.

● **Douze recommandations relevaient du Gouvernement** : elles ont **toutes été mises en œuvre**, six totalement et six partiellement. Le taux de mise en œuvre est donc ici de **100 %**.

● S'agissant des **six recommandations relevant d'un niveau d'action international** (Union européenne ou OCDE), **cinq ont reçu une mise en œuvre effective** (totalement ou partiellement), soit un taux d'application de **83 %**.

● Enfin, **six recommandations relevaient d'autres niveaux d'action** ; ce sont celles dont le degré de mise en œuvre est le moins élevé, avec un taux d'application de **50 %**.

(1) Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

(2) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

3. Le bilan détaillé de mise en œuvre des recommandations

Le détail de la mise en œuvre de ces trente-huit recommandations figure dans le tableau récapitulatif ci-après, qui fait office de synthèse générale des travaux de suivi.

Ce tableau fait état, pour chacune des recommandations, de son niveau d'action, de son état de mise en œuvre et, lorsque cela a été jugé pertinent, d'observations sur cette mise en œuvre. Ce tableau offre ainsi une vision panoramique du suivi des travaux de la mission d'information de 2018.

SYNTHÈSE DE LA MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS

Thème	N°	Libellé de la recommandation	Niveau	Mise en œuvre	Observations sur la mise en œuvre
Évaluation de l'évasion et de la fraude fiscales	1	Mettre en place d'ici le début de l'année 2019 un groupe de travail composé d'économistes, d'universitaires, de membres de l'administration fiscale et de parlementaires pour mettre au point une méthode d'évaluation de la fraude et de l'évasion fiscales faisant consensus, et systématiser l'évaluation annuelle de ces comportements.	Gouv.	Partielle	Mission confiée à la Cour des comptes (rapport publié en novembre 2019) et travaux confiés à l'Insee début 2020
	2	Évaluer chaque l'année à travers un rapport remis au Parlement les outils fiscaux en vigueur contre la fraude et l'évasion fiscales, en faisant état de leur utilisation, de leur rendement individuel et des modifications susceptibles d'être apportées.	Loi	Oui	Enrichissement du DPT « Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales » Loi « fraude » n° 2018-898, art. 38
Prix de transfert	3	Réfléchir à une évolution législative du contenu de l'article 57 du code général des impôts (CGI) sur les prix de transfert afin que la loi détermine directement de façon suffisamment précise les règles d'assiette fiscale induites par ce dispositif.	Loi	Non	
	4	Développer les mesures infralégislatives en matière de prix de transfert : – compléter les commentaires de l'article 57 figurant dans le BOFiP pour y préciser plus en détail les différentes méthodes de fixation des prix de transfert et la façon dont l'administration peut contester la valorisation réalisée par les entreprises ; – procéder à l'actualisation et à l'enrichissement du guide sur les prix de transfert publié par la DGFIP en l'étendant à toutes les entreprises, et réfléchir à son évolution en « Charte en matière de prix de transfert », qui serait opposable et préciserait aux entreprises, de façon synthétique et complète, les méthodes de valorisation existantes, les hypothèses privilégiées de recours à chacune d'elles, des cas-types d'illustration et des exemples de contentieux liés à la valorisation ; – consacrer de façon explicite dans les travaux parlementaires, en attendant les conclusions d'une analyse de droit comparé sur le sujet, la référence aux travaux de l'OCDE en matière de prix de transfert.	Gouv.	Partielle	Évolution législative finalement jugée peu opportune à ce stade Travaux importants de l'OCDE sur le sujet de la valorisation et de ses méthodes Développement croissant des accords préalables en matière de prix de transfert (APP) et encouragement de l'administration à ce que les entreprises sollicitent des APP
	5	Identifier les difficultés auxquelles l'administration peut faire face en matière de prix de transfert et l'accompagner dans l'utilisation de la méthode du partage de bénéfices.	Gouv.	Partielle	

Thème	N°	Libellé de la recommandation	Niveau	Mise en œuvre	Observations sur la mise en œuvre
Outils anti-abus	6	Assouplir l'abus de droit, dans la branche de fraude à la loi, pour l'appliquer aux opérations à motivation fiscale principale et non plus exclusive, tout en réservant les majorations prévues aux motifs exclusivement fiscaux, et mettre en place une procédure de rescrit sur la nature principale du motif fiscal d'une opération.	Loi	Oui	Art. L. 64 A du LPF (LFI 2019, art. 109)
	7	Rehausser à 30 % de l'impôt qui aurait été dû en France le seuil d'imposition des intérêts perçus par une entreprise en deçà duquel ces intérêts ne sont pas déductibles par l'entreprise qui les a versés, en introduisant dans cette hypothèse une clause de sauvegarde pour l'Union européenne.	Loi	Sans objet	Abrogation des dispositions visées par la recommandation n° 7 (LFI 2019, art. 34)
	8	Dans le cadre de la transposition de l'encadrement de la déductibilité des charges financières prévu par la directive « ATAD », veiller à la bonne articulation de ce dispositif avec les outils français autres que le « rabet » et le dispositif contre la sous-capitalisation, et exiger de la part du Gouvernement, d'une part, une évaluation exhaustive de l'impact du dispositif sur les entreprises françaises, notamment les petites entreprises, celles en difficulté et celles s'endettant pour procéder à des acquisitions, ainsi qu'une analyse de l'opportunité d'exclure les sociétés financières du champ du dispositif, d'autre part, la sollicitation des institutions européennes pour que soit réalisée une étude européenne sur la mise en œuvre de la directive au sein des autres États membres et les options prises par chacun, notamment pour apprécier la position française et son incidence éventuelle sur l'attractivité nationale.	Loi	Partielle	Refonte des règles de déductibilité des charges financières par la transposition des directives ATAD 1 et ATAD 2 (LFI 2019, art. 34 ; LFI 2020, art. 45) Introduction par le Parlement d'aménagements et de clauses de sauvegarde (notamment s'agissant des contrats de commande publique et des entités autonomes)
Actifs incorporels	9	Dans le cadre de l'évolution du régime d'imposition à taux réduit de certains revenus tirés de droits de propriété intellectuelle, veiller à garantir le maintien de l'attractivité française et le soutien aux entreprises françaises, particulièrement les PME à fort potentiel, notamment en réfléchissant à l'inclusion dans ce régime de nouveaux actifs tels que les logiciels, et prévoir de la part du Gouvernement la production, dans le cadre du projet de loi de finances pour 2019, d'une étude comparative des différents régimes fiscaux en matière de propriété intellectuelle existant dans l'Union européenne.	Loi	Oui	Respect des préconisations de l'OCDE tout en maintenant une compétitivité : – taux ramené de 15 % à 10 % ; – extension du champ aux logiciels ; – maintien dans le champ des inventions brevetables non brevetées (pour les seules PME) LFI 2019, art. 37
Fiscalité du numérique	23	Renouveler le soutien ferme du Parlement français au projet « ACCIS », le cas échéant en soulignant les points devant faire l'objet d'une certaine vigilance ; lancer au sein des entreprises des évaluations sur les effets du projet et prévoir une information du Parlement consacrée à l'impact budgétaire sur les recettes fiscales françaises et, de façon régulière, aux avancées des négociations européennes ; soutenir la mise en place d'un tunnel européen des taux de l'impôt sur les sociétés dans une forme ambitieuse pour garantir son efficacité.	UE	Partielle	Soutien au projet « ACCIS » réaffirmé régulièrement Absence de réels progrès au niveau de l'UE mais les deux « piliers » de l'OCDE font écho au projet ACCIS (modalités communes de calcul de la base ; répartition du bénéfice) Proposition de tunnel d'IS caduque avec le « pilier 2 » de l'OCDE

Thème	N°	Libellé de la recommandation	Niveau	Mise en œuvre	Observations sur la mise en œuvre
	24	En cas d'échec ou d'enlisement des négociations sur les projets européens liés à la fiscalité de l'économie numérique et à l'assiette commune consolidée, introduire en droit fiscal français la définition de l'établissement stable virtuel (ESV) reposant sur une présence numérique significative, selon des modalités correspondant à celles prévues par la proposition de directive du 21 mars 2018 tout en y intégrant d'autres éléments d'identification garantissant une appréhension optimale de l'implication économique d'une entreprise sur le territoire national.	UE / loi	Partielle	Satisfaction de l'objectif poursuivi par l'ESV par le « pilier 1 » de l'OCDE Consécration jurisprudentielle d'une qualification élargie d'établissement stable (CE, 11 décembre 2020, <i>Conversant</i>)
	25	Prévoir une durée maximale de deux ans pour l'application de la taxe de 3 % sur les revenus tirés de certains services numériques (TSN) afin d'inciter les États membres à avancer sur l'établissement stable numérique, et étudier les risques de double imposition pour ne pas fragiliser un secteur économique dynamique.	UE / loi	Partielle	Principe du caractère temporaire de la TSN consacré dans la loi « TSN » n° 2019-759 Engagement politique constant pour une TSN temporaire, liée aux travaux de l'OCDE Au niveau de l'UE, prise en compte des travaux de l'OCDE s'agissant de l'opportunité d'une mesure fiscale sur le numérique
	26	En cas d'échec ou d'enlisement des négociations sur les projets européens liés à la fiscalité de l'économie numérique et à l'assiette commune consolidée, prévoir l'introduction en droit national d'une taxe anti-abus spécifique.	Loi	En attente	Attente de l'aboutissement des négociations au sein de l'OCDE et des projets européens en cours
Lutte contre les paradis fiscaux	27	Réduire de trois à un mois le délai à l'expiration duquel les dispositions pertinentes du CGI s'appliquent aux ETNC nouvellement inscrits.	Loi	Non	Proposition finalement jugée peu opportune compte tenu des nombreux enrichissements apportés en matière d'ETNC
	28	Rehausser à 60 % de l'imposition qui aurait été due en France le seuil en deçà duquel un régime fiscal est qualifié de privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.	Loi	Oui	Loi « fraude » n° 2018-898, art. 32
	29	Aligner les conditions de déductibilité des charges logées dans des pays à régime fiscal privilégié sur celles applicables aux charges logées dans les ETNC, tout en prévoyant une clause de sauvegarde lorsqu'est en cause un État membre de l'Union européenne.	Loi	Non	Proposition finalement jugée peu opportune en raison d'un risque d'affaiblissement du dispositif au regard du droit de l'UE
	30	Étendre l'application du régime des sociétés étrangères contrôlées (SEC) aux pays qui, sans être à fiscalité privilégiée, sont des ETNC.	Loi	Non	Proposition abandonnée lors du projet de loi « fraude », après son adoption en commission, compte tenu de l'économie générale du régime des SEC
	31	Renforcer l'information du Parlement sur la liste des ETNC (contenu, motifs d'inscription) et l'application des contre-mesures existantes et consacrer la tenue du débat annuel prévu par la loi sur cette liste.	Loi	Oui	Loi « fraude » n° 2018-898, art. 31
Transparence	32	Permettre l'accès au registre des trusts à toute personne justifiant d'un intérêt légitime et autorisée en ce sens par un juge, sur le modèle de l'ouverture encadrée du registre des bénéficiaires effectifs prévu par le code monétaire et financier.	Loi	Oui	Art. L. 167 du LPF Art. L. 561-46 du CMF (Ordonnance n° 2020-115, art. 8 et 14)

Thème	N°	Libellé de la recommandation	Niveau	Mise en œuvre	Observations sur la mise en œuvre
	33	Soutenir la publicité de la déclaration pays par pays (<i>CbCR</i>) des entreprises à l'échelle de l'UE et, en attendant sa consécration, prévoir en France la publicité de la déclaration pays par pays s'agissant des implantations dans les ETNC et engager une réflexion sur la transmission encadrée des déclarations aux journalistes et ONG accrédités en partenariat avec l'administration fiscale dans le but de mettre en commun les pouvoirs d'enquête et renforcer les capacités de l'administration.	UE / loi	Partielle	Accord trouvé au Conseil de l'UE en faveur du <i>CbCR</i> public en mars 2021 Publicité qui ne porterait que sur les États membres et les juridictions non coopératives
Diplomatie fiscale et pragmatisme économique	13	Prendre systématiquement en compte les aspects fiscaux des relations avec les pays étrangers lors de rencontres officielles avec leurs autorités (déplacements ou réceptions).	Gouv.	Partielle	Renforcement des moyens consacrés à la bonne application des conventions fiscales
	14	Solliciter de la part des institutions de l'Union européenne une valorisation du code de conduite européen en matière de fiscalité des entreprises adopté en 1997 et l'adoption des textes législatifs européens s'inspirant de son contenu.	UE	Oui	Travaux de la Commission européenne pour réformer et améliorer le code de conduite
	15	Dans le cadre du semestre européen, systématiser la prise en compte des pratiques fiscales des États membres à travers une évaluation complète pour identifier celles étant potentiellement dommageables, les raisons de ces pratiques et les pistes d'évolutions possibles.	UE	Oui	Identification par la Commission européenne des États membres ayant des pratiques dommageables ; évolution de ces pratiques de la part de certains États (tels que les Pays-Bas et l'Irlande)
	16	Soutenir la démarche française et européenne visant à ce que les États-Unis reviennent sur les mesures fiscales dommageables adoptées en décembre 2017 et favoriser la mise en œuvre d'un dialogue interparlementaire avec le Congrès américain à cet effet.	UE OCDE	Partielle	Négociations en cours à l'OCDE répondant au moins en partie à ces préoccupations (l'OCDE travaillant en particulier sur l'articulation de la réforme envisagée avec certaines des mesures américaines)
	17	Améliorer l'association des entreprises françaises à l'identification des impositions irrégulières étrangères à travers des cycles de réunions régulières et des entretiens préalables aux rencontres officielles avec les autorités étrangères concernées.	Gouv.	Oui	Nouvelle relation de confiance : possibilité pour les entreprises de signaler les difficultés rencontrées dans leurs opérations internationales
	22	Engager une réflexion au niveau européen sur la création et le partage de la valeur pour aboutir à une position commune des États membres et des institutions en la matière.	UE	Partielle	Négociations en cours à l'OCDE répondant au moins en partie à ces préoccupations
	37	Systématiser la consultation des services diplomatiques à chaque étape des négociations de conventions et faire motiver par l'administration fiscale toute décision technique qui s'écarterait des recommandations diplomatiques.	Gouv.	Oui	Renforcement des échanges entre les ministères et de l'évaluation des impacts des négociations internationales
	38	Systématiser l'évaluation préalable des choix internationaux de la France au regard de leurs conséquences économiques et budgétaires et associer les directions générales du Trésor et des entreprises à l'élaboration des lignes directrices et positions françaises relatives à la fiscalité des entreprises.	Gouv.	Oui	Recommandations reprises par la Cour des comptes dans son référé du 5 septembre 2019

Thème	N°	Libellé de la recommandation	Niveau	Mise en œuvre	Observations sur la mise en œuvre
Renforcement du Parlement en matière de fiscalité européenne et internationale	18	Organiser l'information régulière des commissions permanentes chargées des finances et des affaires étrangères des deux assemblées lors de la négociation de conventions fiscales.	Gouv. Parlement	Non	Proposition à ce stade peu opportune en raison de la nécessaire confidentialité des négociations
	19	Permettre à la commission des finances de l'Assemblée nationale d'examiner au fond les projets de loi relatifs aux conventions fiscales, lorsqu'elle en fait la demande et en l'absence d'opposition de la commission des affaires étrangères.	Assemblée nationale.	Non	Proposition à ce stade peu opportune Intérêt pour le MEAE de disposer d'un interlocuteur principal unique en matière de traités
	20	Mettre en place une structure interparlementaire européenne destinée à travailler sur les questions fiscales pour formuler des recommandations d'évolution législative et favoriser le rapprochement des parlements allemands et français pour renforcer la prise de positions communes.	UE	Non	
	21	Prévoir que le Parlement, avant les réunions du conseil européen et du Conseil de l'Union européenne, donne au Gouvernement un mandat politique de négociation fixant le cadre général de la position française et les points durs.	Gouv. Parlement	Non	
Modernisation de l'administration et de ses relations avec les entreprises	11	Engager une réflexion sur l'opposabilité des versions consolidées des conventions fiscales modifiées par la Convention multilatérale, le cas échéant après consultation des autres juridictions parties aux dites conventions.	Gouv.	Partielle	Publication des conventions consolidées Opposabilité des instructions fiscales commentant la Convention multilatérale, publiées le 16 décembre 2020
	10	Réfléchir à un redéploiement des agents de la DGFIP ou à de nouvelles modalités d'organisation interne pour renforcer les services en charge des rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert (APP), afin de mieux accompagner les entreprises dans la sécurisation de leurs opérations.	Gouv.	Oui	Nouvelle relation de confiance Réorganisation des services de la DGFIP avec la création du nouveau service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal
	12	Garantir l'effectivité et l'accès à toutes les entreprises du processus de labellisation des entreprises engagées avec l'administration dans une relation de confiance prévu par l'article 17 de la loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance.	Gouv.	Partielle	Nouvelle relation de confiance Mise en place de l'accompagnement des entreprises (accompagnement des PME et partenariat fiscal)
	34	Systématiser l'association des services opérationnels à l'élaboration des modèles informatiques utilisés pour la programmation et le suivi des contrôles, afin d'adapter les outils aux spécificités de certains types de contribuables.	Gouv.	Oui	Réorganisation de la DGFIP et modernisation des outils de contrôle
	35	Adapter les outils d'analyse des risques aux spécificités de chaque population de contribuables, en tenant compte pour les multinationales des données résultant de l'étranger, et assurer un suivi intégral des contrôles fiscaux menés, de leur lancement à la conclusion des éventuels contentieux.	Gouv.	Oui	Projets « PILAT » et « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes (CFVR)

Thème	N°	Libellé de la recommandation	Niveau	Mise en œuvre	Observations sur la mise en œuvre
	36	Accroître les mobilités sortantes et entrantes de l'administration fiscale en facilitant le recrutement d'experts contractuels dans les services de contrôles sur des postes de fiscalistes, de statisticiens, d'informaticiens et d'économistes, et en favorisant les mobilités externes des agents des services de contrôle au sein d'entreprises et de cabinets de conseil.	Loi	Oui	Loi n° 2019-828 du 6 août 2019 de transformation de la fonction publique, art. 17 et 58

B. UNE MATIÈRE EN CONSTANTE ÉVOLUTION : LA NÉCESSITÉ D'APPROFONDISSEMENTS THÉMATIQUES ET D'UNE ÉTUDE DE LA RÉFORME DE L'OCDE

● Si, à l'origine, il avait été envisagé que ce travail de suivi prenne la forme d'une communication indiquant, pour chaque recommandation, son état de mise en œuvre, il est rapidement apparu opportun d'enrichir ce format traditionnel de développements complémentaires sur certaines recommandations ou thématiques en raison des nombreuses et importantes évolutions intervenues depuis la publication du rapport en septembre 2018.

En conséquence, parallèlement au bilan global qui vient d'être présenté, six thématiques font l'objet d'études approfondies :

- l'évaluation de l'évasion fiscale ;
- la diplomatie fiscale et le pragmatisme économique ;
- les enjeux fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, incluant notamment l'évolution de la notion d'établissement stable ;
- les outils anti-abus, avec des développements dédiés au nouveau « mini-abus de droit » ;
- la lutte contre les paradis fiscaux, incluant non seulement les outils mais aussi les questions de transparence ;
- la modernisation de l'administration et la nouvelle relation de confiance.

● Enfin, il a semblé impossible de réaliser ce travail de suivi des recommandations de la mission d'information sans aborder l'ambitieuse réforme de la fiscalité internationale des entreprises en cours de négociation sous l'égide de l'OCDE à la date de rédaction du présent rapport.

Si cette réforme est inévitablement évoquée dans les développements thématiques approfondissant certaines recommandations, il est apparu nécessaire de l'analyser de manière détaillée. C'est à cette analyse qu'est consacrée la partie finale de ce rapport, qui s'attache à présenter de la façon la plus intelligible chacun des deux « piliers » qui constituent la réforme avant d'étudier leurs conséquences potentielles, tant juridiques qu'économiques et politiques.

*

* *

Ultime précision, le présent rapport ne constitue pas une nouvelle mission d'information. Les éventuelles pistes qu'il met en avant constituent la suite des recommandations faites en 2018 et tirent les conséquences des éléments qui résultent de ces travaux de suivis, et les développements consacrés à la réforme internationale en cours de négociation, s'ils ne relèvent pas *stricto sensu* d'un tel suivi, ne prétendent pas faire des propositions nouvelles.

Ce rapport entend ainsi faire le point sur ce qui avait été proposé en septembre 2018 et sur ce qui a été fait depuis, le cas échéant pour alimenter la réflexion future sur le sujet stratégique qu'est la lutte contre l'évasion fiscale.

PREMIÈRE PARTIE – FOCUS THÉMATIQUES SUR LA MISE EN ŒUVRE DE CERTAINES RECOMMANDATIONS

Si l'état de mise en œuvre des trente-huit recommandations faites en 2018 par la mission d'information est présenté dans le tableau de synthèse figurant dans l'introduction, il est apparu utile, sinon nécessaire, de consacrer des développements complémentaires à certaines d'entre elles, en fonction de leur contenu et de l'actualité dont elles font l'objet.

Telle est la teneur de la présente partie, qui abordera successivement l'évaluation de l'évitement fiscal, les enjeux de la diplomatie fiscale et du pragmatisme économique, les défis fiscaux de la numérisation de l'économie, les outils anti-abus, la lutte contre les paradis fiscaux et la modernisation de l'administration fiscale.

I. LA NÉCESSAIRE ÉVALUATION DE L'ÉVITEMENT FISCAL : DES TRAVAUX PROMETTEURS QUI DOIVENT ÊTRE APPROFONDIS

● Dès le début de ses travaux, la mission d'information avait constaté la très grande diversité des estimations existantes, qui varient en fonction :

– de leur périmètre, en termes d'impôts retenus mais aussi de pratiques ciblées, certains travaux incluant non seulement l'évasion fiscale mais aussi la fraude et ne portent pas nécessairement que sur l'IS ;

– de la méthode d'évaluation retenue ;

– et des chiffres avancés en termes de pertes de recettes, allant de 2,4 milliards d'euros à 80 milliards d'euros, soit un rapport de 1 à 33.

Cette variété nuit à l'intelligibilité et à la compréhension du sujet, en particulier lorsque les chiffres sont déconnectés du périmètre sur lequel ils reposent.

Elle découle aussi d'une absence d'évaluation « officielle », réalisée par l'administration fiscale ou par des organismes spécialisés.

● Forte de ce constat, la mission s'était attachée à clarifier les termes du sujet, en améliorant la distinction entre les notions parfois confondues de fraude, d'évasion et d'optimisation fiscales, et en appelant à une évaluation tangible de ces comportements. La première recommandation consistait ainsi à créer un groupe de travail pluridisciplinaire chargé d'évaluer leurs conséquences sur la base d'une méthode consensuelle.

A. LES TRAVAUX CONDUITS PAR LA COUR DES COMPTES ET L'INSEE

● Si, formellement, un tel groupe n'a pas été mis en place, la prise de conscience de l'importance d'évaluer les comportements d'évitement fiscal s'est en revanche accrue, aboutissant à des travaux bienvenus.

Ainsi, dès le mois de mai 2019, et en écho direct aux préconisations de la mission d'information, le Gouvernement a sollicité la Cour des comptes pour que celle-ci « propose un chiffrage dont la méthode pourrait être reproduite dans l'avenir pour suivre l'évolution du phénomène dans le temps »⁽¹⁾.

Dans son rapport de novembre 2019, la Cour des comptes, qui a associé à ses travaux l'Institut national de la statistique et des études économiques (Insee), n'a cependant pas produit de chiffres, notamment en raison du délai contraint dont elle disposait et des difficultés inhérentes à un tel travail d'évaluation, qui résultent notamment :

– d'aspects techniques, en raison de la difficulté d'exploiter à des fins statistiques les bases de données du contrôle fiscal ;

– d'aspects méthodologiques, compte tenu de deux biais principaux :

- un biais de sélection, dont la correction passe par des analyses reposant sur des contrôles aléatoires ;
- un biais de détection, compte tenu de la nature dissimulée de nombreuses opérations.

● La Cour des comptes a surtout mis en avant des conclusions qui rejoignent celles de la mission d'information, en particulier s'agissant de la nécessité d'évaluer l'évitement fiscal de façon régulière à partir d'une méthode fiable, et de l'intérêt de confier à un organisme indépendant le soin de publier les résultats des travaux d'évaluation⁽²⁾.

Elle a aussi souligné, là encore en écho à la mission d'information, l'exigence démocratique qui s'attache à disposer de données chiffrées fiables sur l'évitement fiscal. Cela permettait de mettre fin aux « nombreux fantasmes » que ce dernier alimente en étant « de nature à améliorer la transparence du débat sur les prélèvements obligatoires et à renforcer l'adhésion des contribuables [au] système de prélèvements obligatoires »⁽³⁾.

● À la suite de ce rapport, le Gouvernement a décidé de poursuivre les travaux d'évaluation en associant plus étroitement l'Insee qui, d'après les informations obtenues par la rapporteure, est en relation avec les services compétents de la direction générale des finances publiques (DGFIP).

(1) *Lettre de mission du Premier ministre au Premier président de la Cour des comptes, 9 mai 2019, in Cour des comptes, [La fraude aux prélèvements obligatoires](#), novembre 2019, annexe n° 1, page 175.*

(2) *Cour des comptes, rapport précité sur la fraude aux prélèvements obligatoires, pages 138 à 144.*

(3) *Ibid.*, page 25.

Le Gouvernement a également procédé à une réorganisation de l'action interministérielle de la lutte contre l'évitement fiscal en créant une structure dédiée, la Mission interministérielle de coordination anti-fraude (MICAF).

Parallèlement, la DGFIP a commencé à mettre en œuvre les recommandations de la Cour pour définir une méthodologie d'évaluation concernant notamment l'IS, et pour mettre en place des contrôles aléatoires. Ces derniers, en particulier, sont perçus comme très utiles – ainsi qu'il a été vu, ils permettent de corriger certains biais ; ils posent la question sensible des moyens, dans la mesure où ils mobilisent des effectifs à des fins statistiques sans certitude de redressement à la fin de l'opération.

B. L'OPPORTUNITÉ RÉAFFIRMÉE DE CRÉER UN GROUPE DE TRAVAIL PLURIDISCIPLINAIRE

- La rapporteure se réjouit de ces progrès substantiels, en particulier la création de la MICAF et la mise en place de contrôles aléatoires, qui traduisent une réelle volonté d'améliorer la connaissance et l'évaluation des pratiques d'évitement fiscal et de leurs conséquences.

Néanmoins, pour opportuns qu'ils soient, ces récentes réalisations peuvent être améliorées, et la création d'un organisme dédié à l'évaluation de l'évitement fiscal demeure une piste majeure pour une telle amélioration :

- le champ de compétences d'un tel organisme ne serait pas cantonné à la fraude, mais embrasserait également l'évasion fiscale ;

- de par sa composition pluridisciplinaire, il permettrait d'associer aux membres de l'administration, dont la présence paraît incontournable, des économistes ou encore des universitaires dont le regard extérieur et l'expertise enrichiraient utilement de tels travaux.

- Il convient d'ailleurs de souligner la création par PSE-École d'économie de Paris, début mars 2021, de l'Observatoire européen de la fiscalité, dans le cadre de l'appel à projet piloté par la Commission européenne en 2020.

Cet observatoire, dont la direction est assurée par le professeur Gabriel Zucman, entend favoriser les échanges entre les décideurs politiques, la société civile et la communauté scientifique sur les questions fiscales européennes et en particulier en matière de fraude et d'évasion fiscales.

Il s'agit ainsi d'une structure dont l'économie générale fait écho à la recommandation de la mission d'information.

- Il apparaît donc nécessaire, non seulement de poursuivre les travaux engagés par le Gouvernement et d'en soutenir la démarche, mais aussi d'approfondir la réflexion sur l'organisation de ces travaux dans la perspective de la création d'une structure dédiée ou d'une sollicitation d'organismes existants, parmi lesquels le récent Observatoire européen de la fiscalité.

II. DIPLOMATIE FISCALE ET PRAGMATISME ÉCONOMIQUE : UNE PRISE DE CONSCIENCE ACCRUE

La poursuite de la réflexion en matière d'évaluation ne répond pas uniquement à une exigence démocratique et à l'adéquation des outils juridiques face aux comportements ciblés ; elle est également nécessaire à l'identification des bons choix politiques et économiques de la France sur la scène internationale.

Disposer des données suffisantes pour pouvoir apprécier les effets pour la France des conventions fiscales et des négociations internationales en cours est nécessaire dans le cadre d'une diplomatie fiscale ambitieuse et d'une approche des travaux internationaux empreinte de pragmatisme.

Il est en effet indispensable à un pays comme la France, puissance économique de premier ordre et qui dispose de l'un des réseaux conventionnels les plus étendus, de s'assurer que les conventions fiscales internationales négociées et mises en œuvre répondent aux intérêts nationaux en termes budgétaires et économiques. Évaluer les conséquences directes et indirectes des choix politiques de la France sur les recettes fiscales et pour les entreprises apparaît essentiel. Rendre disponible le fruit de cette évaluation est nécessaire pour éclairer le Parlement, non seulement dans le cadre de son activité de législateur s'agissant des autorisations de ratification, mais aussi au titre de ses missions de contrôle et d'évaluation de l'action du Gouvernement.

À cet égard, les recommandations de la mission, auxquelles a ensuite fait écho la Cour des comptes, paraissent avoir bien été prises en compte.

A. LA REPRISE PAR LA COUR DES COMPTES DES RECOMMANDATIONS DE LA MISSION EN MATIÈRE DE DIPLOMATIE ET DE PRAGMATISME

Les recommandations de la mission en matière de diplomatie fiscale et de pragmatisme économique ont été reprises par la Cour des comptes l'année suivante, témoignant de leur opportunité.

1. Les recommandations formulées en 2018

● Toute une série de recommandations de la mission d'information visaient à la consécration d'une réelle diplomatie fiscale et à un pragmatisme économique de la part de la France, au travers :

– de la prise en compte systématique des aspects fiscaux dans les négociations et rencontres avec d'autres pays ;

– de l'association des entreprises aux dimensions fiscales des relations étrangères ;

– du renforcement de l'association des services diplomatiques et fiscaux dans les négociations bilatérales et internationales ;

– de l'amélioration de l'évaluation des conséquences économiques et budgétaires des choix internationaux de la France ⁽¹⁾.

(1) *Recommandations n^{os} 13, 17, 37 et 38.*

2. Des recommandations reprises par la Cour des comptes en 2019

Ces recommandations, après leur présentation en 2018, ont connu en quelque sorte une seconde vie un an plus tard, lorsque la position portée par la mission a été reprise par la Cour des comptes.

Dans un référé de mai 2019 publié le 5 septembre suivant ⁽¹⁾, en effet, la Cour a appelé :

- au renforcement de l’expertise économique des négociations internationales ;
- au développement des études d’impact économique des textes relatif à la ratification de conventions ;
- au suivi effectif de la mise en œuvre des conventions fiscales conclues.

Ces aspects font directement écho aux pistes avancées par la mission d’information une année plus tôt.

Le seul regret susceptible d’être nourri est qu’il aura fallu attendre un an, et une reprise par la Cour des comptes des travaux de la mission d’information, pour susciter une réaction et des réponses étayées de la part du Gouvernement. Cela prouve la pertinence des travaux de contrôle du Parlement, dont la prise en compte accrue profiterait à tous.

B. LES MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DE LA DIPLOMATIE PRAGMATIQUE

Des progrès ont été opportunément réalisés depuis 2018, mais la diplomatie fiscale repose par nature sur un équilibre délicat qui se doit d’être pris en compte dans le cadre de la défense des intérêts français.

1. Le renforcement de l’évaluation économique des conventions

S’agissant de l’évaluation économique préalable des instruments négociés, et ainsi qu’il ressort des réponses ministérielles au référé de la Cour des comptes de 2019 ⁽²⁾, l’approche retenue par les services de l’État dans le cadre des négociations conventionnelles :

- repose sur une analyse des intérêts économiques de la France induisant une évaluation préalable qui guide la teneur du programme triennal de négociations ;
- s’appuie sur des échanges entre services, en particulier entre la direction de la législation fiscale, la direction générale du Trésor et les services économiques régionaux des ambassades.

(1) *Cour des comptes*, Les conventions fiscales internationales, 31 mai 2019, [n° S2019-1421](#).

(2) *Ministre de l’Économie et des finances et ministre de l’Action et des comptes publics*, [Réponse commune](#) au référé de la Cour des comptes sur les conventions fiscales internationales, 29 juillet 2019.

Les ministres ont toutefois reconnu l’opportunité de renforcer les études d’impact qui accompagnent les projets de loi autorisant la ratification de conventions fiscales.

La rapporteure ne peut que se réjouir de cette position, qui répond directement à un souhait qu’elle a formulé à plusieurs reprises en 2018 ⁽¹⁾.

2. La nécessité de mieux évaluer les conséquences des réformes fiscales internationales

En revanche, il peut sembler surprenant que les négociations en cours au sein de l’OCDE sur les réformes de l’imposition internationale des bénéfices des entreprises (les fameux « pilier 1 » et « pilier 2 ») n’aient pas, d’après les informations fournies à la rapporteure, fait l’objet de travaux d’évaluation appuyés de la part de l’administration – ou du moins de travaux publics.

- Les seules données disponibles sont celles fournies par l’OCDE, qui sont présentées de façon globale au niveau mondial ⁽²⁾, et celles, précieuses, du Conseil d’analyse économique (CAE) qui traitent de la France en particulier ⁽³⁾.

Précisons dès ici que cette réforme en deux « piliers », ainsi que ses conséquences économiques, sont abordées dans le focus thématique consacré à la fiscalité numérique ⁽⁴⁾ et, surtout, font l’objet d’une analyse complète dans la seconde partie du présent rapport, qui leur est consacrée ⁽⁵⁾.

- Les travaux du CAE permettent de confirmer ce qui, dans ceux de la mission d’information en 2018, n’était qu’une forme d’intuition fondée sur l’étude du solde commercial de la France : une réforme internationale reposant sur un transfert des pays de siège vers les pays de marché ne serait pas nécessairement défavorable à la France ⁽⁶⁾.

Le CAE conclut en effet, pour le pilier 1, à un impact légèrement positif pour la France du point de vue des recettes fiscales (+ 0,1 %) et en tout état de cause à l’absence d’impact négatif.

(1) *Bénédicte Peyrol*, Avis au nom de la commission des finances sur le projet de loi autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1093*, 20 juin 2018, pages 124 et 125 ; *Bénédicte Peyrol*, rapport d’information précité, page 155

(2) *OCDE*, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie – *Évaluation d’impact économique. Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices*, 2020.

(3) *CAE*, Fiscalité internationale des entreprises : quelles réformes pour quels effets ?, *Les notes du conseil d’analyse économique, n° 54*, novembre 2019.

(4) Cf. *infra*, III, B, 1.

(5) Cf. *infra*, Seconde partie.

(6) *Bénédicte Peyrol*, rapport d’information précité, pages 172 à 178.

- Cette évaluation du CAE répond aux vœux formulés dans le rapport de la mission en 2018, mais ne doit pas rester isolée :

- d’autres organismes, en particulier l’administration, doivent produire et publier leurs évaluations ;

- des évaluations doivent être systématisées, et réalisées le plus en amont possible, le cas échéant avec des actualisations en fonction de l’évolution des propositions en cours de négociation.

- En conséquence, s’il y a lieu de se réjouir de l’existence de telles évaluations, il est nécessaire de poursuivre ce type de travaux pour garantir la pertinence des choix politiques et leur adéquation avec les intérêts français.

3. L’amélioration du suivi de l’application des conventions

- S’agissant du suivi de l’application des conventions fiscales, les informations recueillies par la rapporteure tendent à démontrer que les difficultés constatées en 2018 concernant la mise en œuvre de certaines conventions fiscales se sont depuis aplanies.

Parmi les moyens utilisés pour aboutir à un tel résultat, peuvent être mentionnés :

- les travaux entre les différents services français intéressés par les conventions fiscales – avec notamment l’association de la Mission d’expertise juridique et économique internationale (MEJEI), qui échange régulièrement avec la direction de la législation fiscale ;

- la fourniture, par l’administration, de « lettres de confort » qui précisent la position de l’administration sur la convention et l’interprétation qu’elle fait de ses stipulations ;

- l’augmentation des échanges et contacts avec les administrations étrangères, pour résoudre les difficultés et préciser certains éléments qui font l’objet de divergences – peut à cet égard être mentionnée la première rencontre organisée en 2020 avec des entreprises et les administrations fiscales de plusieurs États africains.

- D’une manière générale, il ressort des auditions conduites dans le cadre des travaux de suivi de la mission d’information que la pression diplomatique et politique porte ses fruits. Ainsi, de plus en plus de pays font effectivement évoluer leurs pratiques fiscales dans un sens positif, en particulier ceux ciblés par l’Union européenne et qui figurent sur les listes « noire » et « grise » des juridictions fiscales non coopératives.

4. L'incontournable prise en compte des aspects extra-fiscaux

● La prise en compte accrue des aspects fiscaux dans les relations diplomatiques a cependant son miroir, qui repose sur l'intégration aux décisions fiscales de considérations extra-fiscales. La dimension fiscale est ainsi replacée dans le cadre global de la relation bilatérale – ou multilatérale au niveau de l'Union européenne. L'exemple récent de la Turquie, concernant la question de son inscription sur la liste européenne des juridictions non coopératives, est à cet égard éloquent.

Enfin, la diplomatie fiscale, si elle doit permettre de mieux défendre les intérêts français, suppose nécessairement une approche équilibrée – d'aucuns diraient, dans une tautologie, « diplomatique ».

En conséquence, s'il n'est pas nécessairement dans l'intérêt direct de la France et de ses entreprises que celles-ci fassent l'objet de contrôles fiscaux massifs et récurrents de la part d'administrations étrangères, les recettes retirées de tels contrôles permettent de dégager des moyens pour renforcer ces administrations étrangères, aspect qui peut correspondre à un objectif politique français et donc à l'intérêt de la France.

Par ailleurs, une attitude trop véhémente ou inflexible face à un autre pays, au titre de l'exécution d'une convention fiscale, peut entraîner de la part de cet autre pays un comportement non souhaité débouchant sur une issue préjudiciable aux intérêts français. A ainsi été fourni l'exemple du Brésil qui, face à l'attitude jugée trop brutale de certains pays, aurait dénoncé les conventions bilatérales liant le Brésil à ces pays.

● Les conventions fiscales doivent donc être abordées, lorsqu'elles sont (re)négociées, de manière globale et non sous le seul prisme fiscal. Un moyen pour atteindre ce résultat serait d'associer le plus en amont possible les services du ministère chargé des affaires étrangères, suffisamment tôt pour qu'ils puissent produire toutes les observations pertinentes.

C. LES RAISONS DE L'ABSENCE DE MISE EN ŒUVRE DE CERTAINES RECOMMANDATIONS

La rapporteure estime donc, au regard des recommandations faites en 2018 et des éléments obtenus depuis, que le bilan de la diplomatie fiscale apparaît globalement positif et que les éventuels dysfonctionnements qui demeureraient doivent, avant toute démarche correctrice éventuelle, faire l'objet d'une analyse diplomatique d'ensemble pour éviter tout « effet boomerang » indésirable.

C'est également au nom de ce pragmatisme nécessaire, et à la lumière des auditions conduites au titre du suivi de la mission, que la rapporteure s'interroge sur l'opportunité d'une des recommandations faites en 2018, consistant à informer régulièrement le Parlement sur les négociations de conventions fiscales en cours.

D'une part, une telle information pourrait nuire aux négociations elles-mêmes et aux intérêts qu'entend défendre la France, puisqu'un certain degré de confidentialité est nécessaire.

Cette considération avait été identifiée par la mission d'information, qui proposait que l'information parlementaire ne concerne que les commissions permanentes chargées des finances et des affaires étrangères. Il n'est toutefois pas assuré que cette précaution suffise à garantir la confidentialité requise.

D'autre part, il est par nature difficile au Gouvernement de fournir une information à un instant donné concernant des travaux longs et évolutifs.

Compte tenu de ces éléments, la recommandation portant sur l'information des négociations conventionnelles ne paraît pas constituer une priorité.

Cela ne doit cependant pas faire obstacle à toute information du Parlement, au contraire. À cet égard, la rapporteure ne peut que renouveler son souhait d'une mise en œuvre effective de l'engagement ministériel à renforcer les études d'impact des projets de loi autorisant la ratification des conventions fiscales.

III. FISCALITÉ ET NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE : DES PROGRÈS RÉELS, UNE RÉFORME À CONCRÉTISER

Une part importante des travaux de la mission d'information portait sur la fiscalité numérique, identifiant les insuffisances du droit actuel et les perspectives d'évolutions envisageables.

Depuis, le sujet a connu de nombreuses et importantes évolutions et fait actuellement l'objet de travaux sous l'égide de l'OCDE et au sein de l'Union européenne.

A. L'ÉCHEC MALHEUREUX DU « PAQUET NUMÉRIQUE » EUROPÉEN DE 2018 ET LA MULTIPLICATION DES INITIATIVES NATIONALES

Le paquet fiscal numérique présenté par la Commission européenne en mars 2018 n'a pas réuni de consensus permettant son adoption. À la suite de cet échec, plusieurs pays, au premier rang desquels la France, ont introduit dans leur droit national une taxe sur les services numériques généralement inspirés de la proposition européenne.

1. L'absence de consensus européen sur le paquet fiscal numérique de 2018

La Commission européenne, dès mars 2018, avait présenté deux propositions de directive dans un paquet fiscal numérique :

– l'une consacrant l'établissement stable virtuel (ESV), à travers la présence numérique significative ⁽¹⁾ (cf. *infra*, C, 2, pour une présentation de l'ESV) ;

– l'autre portant création d'une taxe sur les services numériques (TSN) ⁽²⁾.

Ces deux propositions formaient un tout cohérent : l'ESV constituait la solution structurelle de long terme, et la TSN un moyen temporaire de répondre aux défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie en attendant la mise en place de l'ESV.

Ces propositions, malgré leur qualité et le soutien relativement large qu'elles ont reçu, avec un travail diplomatique de premier ordre de la part de la France, n'ont pas prospéré : le Conseil de l'Union européenne, le 12 mars 2019, a constaté l'absence d'unanimité sur le sujet en raison de l'opposition de quatre États (Danemark, Finlande, Irlande et Suède).

(1) *Commission européenne*, Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, [COM\(2018\) 147 final](#), 2018/0072(CNS), 21 mars 2018.

(2) *Commission européenne*, Proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, [COM\(2018\) 148 final](#), 2018/0073(CNS), 21 mars 2018.

2. La consécration par la France de la TSN et la multiplication des initiatives nationales similaires

• À la suite de la non-adoption de la TSN européenne, la France a consacré dans son droit une TSN nationale directement inspirée du dispositif proposé par la Commission ⁽¹⁾ et prévue aux articles 299 et suivants du code général des impôts (CGI). Pour une présentation complète de la TSN européenne et du dispositif français, il est renvoyé au rapport fait par Joël Giraud, alors Rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée, sur le projet de loi créant la TSN ⁽²⁾.

D'autres pays ont eux aussi décidé d'introduire dans leur droit national une TSN ou un dispositif similaire – en particulier l'Italie, le Royaume-Uni, l'Autriche ou encore l'Inde – ou envisagent sérieusement de le faire, ainsi que l'illustrent les deux tableaux suivants.

PAYS AYANT ADOPTÉ UNE TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES OU UNE MESURE SIMILAIRE

État	Pays	Mesure fiscale
En vigueur	Autriche	Taxe sur la publicité numérique
	France	Taxe sur les services numériques
	Hongrie	Taxe sur la publicité numérique
	Inde	Prélèvement de péréquation
	Italie	Taxe sur les services numériques
	Turquie	Taxe sur les services numériques
Législation adoptée	Royaume-Uni	Taxe sur les services numériques
	Tunisie	Taxe sur les services numériques
	Indonésie	Taxe sur les transactions numériques

Source : OCDE.

(1) Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, article 1^{er}.

(2) Joël Giraud, Rapport sur le projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1838*, 3 avril 2019, pages 8 à 53 et pages 107 à 189.

**PAYS ENVISAGEANT LA CRÉATION D'UNE TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES
OU D'UNE MESURE SIMILAIRE**

État	Pays	Mesure fiscale
Mesure à l'étude	Brésil	Taxe sur les services numériques
	Kenya	Taxe sur les services numériques
	Philippines	Taxe sur les services numériques
	Zimbabwe	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
Mesure en l'absence de solution internationale	Australie	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Israël	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Nouvelle-Zélande	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Norvège	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Russie	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
Mesure au niveau de l'UE en l'absence de solution internationale	Allemagne	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Belgique	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Bulgarie	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Croatie	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Chypre	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Danemark	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Espagne	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Estonie	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Finlande	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Grèce	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Irlande	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Lettonie	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Lituanie	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Luxembourg	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Malte	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Pays-Bas	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Pologne	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Portugal	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Roumanie	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
	Slovaquie	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire
Slovénie	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire	
Suède	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire	
République tchèque	Taxe sur les services numériques ou mesure similaire	

Source : OCDE.

- La multiplication des TSN et mesures similaires traduit la volonté accrue des États d'adapter les règles fiscales aux évolutions des modèles économiques. Néanmoins, elle n'est pas exempte de risques.

En premier lieu, ce type de mesures peut conduire à des rétorsions, comme l'a montré la réaction américaine face à la TSN française, les États-Unis jugeant que la taxe ciblait spécifiquement les entreprises américaines.

Si, comme l'a d'ailleurs montré Joël Giraud dans son rapport précité ⁽¹⁾, cette appréciation est pour le moins contestable, elle n'en a pas moins conduit l'administration Trump à prévoir des droits de douane majorés sur certains produits français ⁽²⁾.

En second lieu, la coexistence de plusieurs TSN non coordonnées fait peser un très fort risque de double imposition :

- d'une part, double imposition entre la TSN et l'IS ; ce risque était pleinement assumé par le législateur français en 2019 dans la mesure où la TSN française cible essentiellement des entreprises payant peu ou pas d'IS en France qu'elle a été conçue comme une mesure provisoire et qu'une assiette portant sur les bénéficiaires aurait été neutralisée par les conventions fiscales ;

- d'autre part, double imposition entre plusieurs TSN, une même opération pouvant se trouver taxer dans deux juridictions – par exemple une vente réalisée au moyen d'une plateforme d'intermédiation, le vendeur et l'acheteur se trouvant dans deux juridictions différentes chacune dotée d'une TSN.

- La multiplication des TSN ne constitue donc pas un scénario optimal. Elle est en revanche, paradoxalement, un facteur d'accélération et d'aboutissement positif des négociations internationales en cours, les États et les entreprises opposés aux TSN préférant avoir une solution coordonnée plutôt qu'une multitude de taxes nationales (*cf. infra*, Seconde partie, IV, A).

(1) Joël Giraud, rapport précité sur le projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques, pages 37 à 39 ; pages 175 et 176.

(2) United States Trade Representative, Section 301 Investigation – [Report on France's Digital Services Tax](#), 2 décembre 2019. L'étude, au demeurant bien documentée, paraît traduire un biais manifeste et simplement chercher à justifier des mesures qui devaient avoir déjà été décidées politiquement (par exemple, le fait de considérer qu'une députée de l'opposition, en l'occurrence du groupe parlementaire la France insoumise, pouvait être considérée comme parlant au nom du Gouvernement).

B. LA PROMETTEUSE RELANCE D'INITIATIVES INTERNATIONALES : LES NÉGOCIATIONS SOUS L'ÉGIDE DE L'OCDE ET LES NOUVEAUX PROJETS EUROPÉENS

Tant au niveau de l'OCDE qu'à celui de l'Union européenne, l'année 2019 a été marquée par des progrès initiaux, suivis d'un enlisement des travaux laissant entrevoir un échec – ainsi qu'il a été dit s'agissant du paquet européen de 2018.

Depuis, la situation a substantiellement évolué : les négociations au niveau de l'OCDE ont repris et pourraient aboutir dans le courant de l'année 2021, tandis que l'Union européenne réfléchit à nouveau à la mise en place d'une mesure fiscale concernant les activités numériques.

1. Les négociations de l'OCDE : une réforme autour de deux « piliers »

La réforme de la fiscalité internationale en cours d'élaboration dans le cadre de l'OCDE repose sur deux « piliers » qui, bien que formellement distincts – et potentiellement auto-suffisants –, présentent une complémentarité militant pour leur adoption conjointe :

– le premier « pilier » porte sur la révision des règles relatives au lien fiscal et à la répartition des bénéfices ;

– le second « pilier » consiste en une taxation minimum des bénéfices des groupes multinationaux – il est également connu sous l'acronyme « GloBE »⁽¹⁾.

Les développements suivants consistent en une présentation générale des deux piliers mettant en évidence l'architecture générale et la finalité d'ensemble poursuivies. Ces piliers font l'objet d'une étude détaillée dans la partie finale du présent rapport, dédiée précisément aux travaux de l'OCDE, aux modalités des réformes proposées ainsi qu'à leur impact potentiel (*cf. infra*, Seconde partie).

a. Le « pilier 1 » : la reconnaissance aux juridictions de marché du droit d'imposer une fraction du bénéfice tiré de certaines activités

Le premier « pilier », ou « pilier 1 », porte sur la problématique des droits d'imposition et entend moderniser les règles actuelles en la matière. Il est axé autour :

– du « nexus », c'est-à-dire de nouvelles modalités de reconnaissance du droit d'imposition, pour certaines juridictions fiscales – en l'occurrence celles de marché ;

– d'une nouvelle règle de répartition entre ces juridictions des bénéfices réalisés par un groupe multinational.

(1) Pour « Global anti-Base Erosion », qui désigne la proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition.

La finalité poursuivie par ce « pilier 1 » est de tirer les conséquences des évolutions qui ont marqué l'économie moderne, singulièrement s'agissant de sa numérisation et de la place de plus en plus importante que les consommateurs ou utilisateurs de services occupent en termes de création de valeur. Ainsi, ce « pilier » ne devrait pas se limiter aux seules entreprises numériques, mais aussi inclure les groupes dont les activités sont en relation étroite avec les consommateurs.

Le « pilier 1 » consiste en une « approche unifiée » qui s'articule autour de trois montants A, B et C.

• Le montant A correspond au nouveau droit d'imposition (et à la détermination des bénéfices ainsi imposables). Il constitue le cœur du « pilier 1 ».

De façon simplifiée, le montant A correspond à une fraction du bénéfice résiduel dégagé par les groupes entrant dans le champ du pilier 1, fraction qui sera attribuée aux juridictions de marché (ou de consommation, par opposition aux juridictions de siège). Indépendant d'une éventuelle présence physique, le montant A est la principale réponse apportée par l'OCDE aux défis que présente la modernisation et la numérisation de l'économie, et tend à refléter la participation active qu'un groupe a dans l'économie d'une juridiction fiscale donnée.

Le montant A ne s'appliquerait pas à l'ensemble des activités, mais à deux catégories en particulier :

- les services numériques automatisés ;
- les entreprises ayant une relation étroite avec les consommateurs.

En outre, seuls les plus grandes entreprises seraient concernées, à travers un assujettissement reposant sur des seuils de chiffre d'affaires cumulatifs :

- un seuil de chiffre d'affaires mondial – par exemple 750 millions d'euros ;
- un seuil de chiffre d'affaires tiré des activités incluses dans le champ et réalisées à l'étranger.

Outre les éléments relatifs à son champ d'application, la mise en œuvre du montant A suppose plusieurs étapes – relativement complexes et détaillées dans des développements ultérieurs (*cf. infra*, Seconde partie, I).

Les montants B et C du « pilier 1 »

Les deux autres montants – B et C – complétant l’approche unifiée du « pilier 1 » reposent sur des considérations et des finalités distinctes du montant A.

- Le montant B est dédié aux activités de commercialisation et de distribution de référence dans les juridictions de marché (par exemple l’achat de produits auprès d’entreprises liées aux fins de leur vente auprès de tiers, avec un faible risque). Il consiste en une rémunération fixe desdites activités, fondée sur le principe de pleine concurrence, cardinal dans les règles fiscales internationales en vigueur.

L’objectif du montant B est de rationaliser les règles en matière de prix de transfert pour de telles activités aux fins de simplification administrative et de renforcement de la sécurité juridique pour tous les acteurs.

- Le montant C, quant à lui, entend couvrir les bénéfices supplémentaires tirés d’activités au sein des juridictions de marché qui dépassent les fonctions de référence (distribution et commercialisation) qui font l’objet du montant B.

- Les montants B et C ne créent pas de nouveaux droits d’imposition, à la différence du montant A : ils sont calculés en application des règles actuelles – en particulier du principe de pleine concurrence – et tendent à améliorer l’application de celles-ci.

b. Le « pilier 2 » : l’instauration au niveau mondial d’une imposition minimale des bénéfices

Le second « pilier » ou « pilier 2 », aussi connu sous le terme « GloBE », entend répondre aux difficultés d’érosion des bases d’imposition qui demeurent non résolues par les actions du projet « BEPS ».

Il consiste à assujettir les multinationales à un impôt minimum, afin de lutter contre les abus en matière de localisation et de transfert de bénéfices. Reposant sur un taux minimum d’imposition (qui pourrait être de 12,5 %), il conduirait une entreprise insuffisamment imposée à l’aune de ce taux minimum à acquitter un impôt supplémentaire correspondant à la différence entre ce taux et le taux effectivement supporté dans chaque juridiction où elle opère (le taux effectif d’imposition, ou « TEI »).

Avec cette imposition minimum, le « pilier 2 » permet de significativement réduire l’intérêt fiscal d’un transfert de bénéfices ou d’une localisation d’activités dans des juridictions où l’imposition est faible, voire nulle. Le « pilier 2 » est donc une réponse à fort potentiel contre les paradis fiscaux.

c. Une réforme dont l’impact économique devrait être globalement positif

La mise en œuvre de ces deux piliers devrait, d’après les estimations de l’OCDE, augmenter les recettes mondiales d’impôt sur les bénéfices de l’ordre de 50 à 80 milliards de dollars, voire 100 milliards de dollars en tenant compte d’autres facteurs – ce montant représentant 4 % des recettes d’IS au niveau mondial.

L'essentiel de ce gain résulterait du « pilier 2 » : en fourchette haute, il augmenterait les recettes à hauteur de 70 milliards de dollars, le « pilier 1 » permettant un accroissement pouvant aller jusqu'à 12 milliards de dollars.

Il est renvoyé à la seconde partie du présent rapport pour une analyse plus fine de ces estimations, assortie d'une présentation d'autres études et de données portant spécifiquement sur la France (*cf. infra*, Seconde partie, III).

À ce stade, il est en revanche important de relever que le « pilier 2 » en particulier est un puissant instrument de lutte contre les paradis fiscaux, en réduisant, voire éliminant, l'intérêt de loger dans de tels pays des bénéficiaires afin d'échapper à l'impôt.

d. Une réforme éminemment politique qui suppose une certaine vigilance

La réforme négociée sous l'égide de l'OCDE est certes très technique, mais revêt une dimension politique évidente et suppose des compromis et une forme d'équilibrisme pour ne pas risquer de faire échouer les négociations, sans pour autant aboutir à une réforme « au rabais ».

Le contexte politique actuel paraît favorable, comme en témoignent les récentes prises de position de l'administration américaine en faveur d'une imposition mondiale des bénéficiaires – est ainsi prévu dans le projet de réforme de l'administration Biden une taxation minimale à hauteur de 21 % des bénéfices de source étrangère des sociétés américaines ⁽¹⁾.

Il convient toutefois de rester vigilant sur certains aspects, dont :

- la très grande complexité des règles proposées ;
- le fait que les règles aient un champ d'application cohérent et objectif ;
- la nécessité impérieuse d'éviter la double imposition et de prévoir des mécanismes efficaces de règlement des différends ;
- les modalités de mise en œuvre du « pilier 2 », notamment s'agissant du niveau du taux minimum qui sera retenu.

Ces points sont développés dans la seconde partie du présent rapport (*cf. infra*, seconde partie, IV).

(1) *White House*, Fact Sheet : The American Jobs Plan – The Made In America Tax Plan, [End the Race to the Bottom Around the World](#), 31 mars 2021 ; *New York Times*, Yellen calls for a global minimum corporate tax rate, [article paru le 5 avril 2021](#).

2. La perspective renouvelée d'une mesure fiscale européenne concernant le secteur numérique

Si les propositions de directive présentées en mars 2018 n'ont pas abouti, la Commission s'est récemment attelée à l'éventuelle mise en place d'un dispositif fiscal touchant les entreprises numériques (« *digital levy* », soit « prélèvement numérique »).

Cette mesure s'inscrirait dans le cadre du renforcement des ressources propres de l'Union européenne, aux côtés d'une contribution sur les déchets plastiques non recyclés et du mécanisme d'ajustement carbone aux frontières (MACF, souvent appelé « taxe carbone aux frontières »).

a. Les pistes explorées par la Commission européenne

Les contours de ce prélèvement numérique ne sont pas encore clairement connus, dans la mesure où il fait actuellement l'objet d'une consultation publique lancée par la Commission le 18 janvier 2021 et dont le terme est prévu le 12 avril 2021 ⁽¹⁾. Cependant, les éléments qui figurent dans cette consultation permettent d'identifier les pistes susceptibles d'être retenues, au nombre de trois :

– une hausse de l'IS pour les entreprises qui réalisent certaines activités numériques au sein de l'Union européenne, c'est-à-dire une forme de surtaxe d'IS (« *top-up* ») ;

– une nouvelle taxe sur le chiffre d'affaires tiré de certaines activités numériques au sein de l'Union – qui correspond dans son principe à une TSN du type de celle proposée en mars 2018 ;

– une nouvelle taxe sur l'ensemble des transactions numériques entre entreprises (« *business to business* », ou « *B2B* ») réalisées au sein de l'Union.

La consultation dresse également une liste d'activités susceptibles d'être qualifiées de « numériques » au sens du futur prélèvement : les participants doivent indiquer celles qu'ils considèrent devoir relever d'une telle qualification. Y figurent notamment les réseaux sociaux, les moteurs de recherche, les services publicitaires en ligne, les jeux en ligne, les services d'intermédiation, ceux de streaming musical, la vente de données ou encore le commerce en ligne de biens, services et logiciels.

D'autres aspects sont abordés par la consultation, tels que l'éventuelle inclusion des PME, le seuil d'assujettissement au prélèvement (en fonction du chiffre d'affaires) et les modalités de localisation du lieu d'origine du chiffre d'affaires.

(1) Commission européenne, A fair & competitive digital economy – digital levy, [consultation publique](#) du 18 janvier au 12 avril 2021.

b. Les observations appelées par chacune des pistes explorées : la piste privilégiée d'une TSN ajustée

Dans le détail, chacune des trois pistes à l'étude appelle les observations suivantes.

- La surtaxe d'IS pour les entreprises numériques ne semble pas être la piste privilégiée et présente plusieurs inconvénients ou difficultés :

- s'agissant d'une majoration de l'IS dû, elle n'appréhenderait que les bénéficiaires qui sont d'ores et déjà taxés et non des bénéficiaires qui échappent actuellement à l'impôt ;

- l'absence d'assiette commune ou d'harmonisation entre États rend également cette solution peu optimale, faute d'aboutissement sur le projet « ACCIS » (pris ici dans son premier volet « ACIS ») ;

- un risque juridique sous l'angle du principe d'égalité n'est pas à écarter s'agissant d'une majoration d'IS ciblant un secteur ou des activités en particulier ; les surtaxes d'IS qui existent distinguent en fonction du chiffre d'affaires et non des activités, seules les taxes sur le chiffre d'affaires retenant un tel ciblage.

- La taxe sur les transactions numériques « B2B », troisième piste, aurait un produit potentiellement élevé, mais serait techniquement lourde : ce serait, *mutatis mutandis*, comme introduire un système de TVA là où il n'existerait pas.

Au demeurant, cette piste ne constitue pas en l'état la position majoritaire.

- Enfin, la TSN serait inspirée de la proposition faite en 2018, avec plusieurs ajustements éventuels – que les dispositifs nationaux ont certainement permis d'identifier :

- le seuil d'assujettissement pourrait être plus bas que celui de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires prévu en 2018, dans un double objectif :

- embrasser un plus grand nombre d'entreprises ;

- éviter au maximum les tensions avec les États-Unis, qui pourraient naître d'un champ d'application donnant l'impression de cibler en particulier les entreprises américaines ;

- le taux, fixé à 3 % dans la proposition de 2018, pourrait lui aussi être réduit :

- un taux de 3 % du chiffre d'affaires peut être vu comme élevé, correspondant à 30 % du bénéfice pour une profitabilité de 10 % ;

- cette réduction serait rendue budgétairement possible par l'élargissement du champ résultant de la diminution du seuil d'assujettissement ;

– il serait possible de tenir compte de la profitabilité des entreprises ; une telle option n’avait pas été retenue en 2018 compte tenu du risque de requalification de la TSN en impôt direct sur le bénéfice – avec le risque d’une neutralisation par les conventions fiscales – mais le Royaume-Uni l’a prévue dans sa TSN. Cette consécration britannique n’emporte cependant aucune certitude dans la mesure où le dispositif est récent et la collecte ne devrait pas débuter avant octobre 2021.

c. La nécessité d’une coordination entre l’Union européenne et l’OCDE

En tout état de cause, quelle que soit la piste retenue à l’issue de la consultation publique, une articulation avec l’OCDE apparaît nécessaire.

La proposition de la Commission devrait être faite en juin 2021, là où le calendrier prévisionnel de l’OCDE prévoit un aboutissement en juillet.

Il serait ainsi contre-productif qu’une initiative européenne ciblant spécifiquement les activités numériques compromette l’aboutissement des négociations internationales en cours, au champ plus étendu. D’après les informations recueillies par la rapporteure, les autorités européennes ont indiqué que l’Union tiendra compte d’un accord à l’OCDE et en tirera les conséquences s’agissant de l’initiative en matière de ressources propres.

La rapporteure ne peut qu’appeler à faire preuve d’une telle vigilance et à ce que les travaux parallèles ne s’ignorent pas, afin de maximiser les chances d’aboutissement positif au niveau de l’OCDE.

C. LA MODERNISATION DU « NEXUS » : L’ADAPTATION DU DROIT D’IMPOSER À L’ÉCONOMIE MODERNE

Ainsi que l’avait souligné le rapport de la mission d’information en 2018, la notion d’établissement stable est cardinale en fiscalité internationale des entreprises dans la mesure où elle permet de reconnaître à une juridiction fiscale le droit d’imposer : elle consacre le lien, le « nexus », entre les bénéficiaires et la juridiction.

Or, pensée et conçue au siècle précédent, la notion d’établissement stable peut se révéler inadaptée aux modèles d’affaires modernes reposant sur des évolutions technologiques massives. La numérisation croissante de l’économie, en particulier, permet à une entreprise d’avoir une activité dans une juridiction et de participer ainsi à la vie économique de celle-ci, sans pour autant y disposer d’une présence physique permettant de retenir la qualification de l’établissement stable.

Pour remédier à cette situation, la mission d’information avait exploré différentes pistes :

– adapter le cadre existant de la notion d’établissement stable, en consacrant une approche privilégiant la substance sur la forme (« *substance over form* ») ; cela consiste à retenir la réalité économique concrète d’une opération plutôt que son formalisme juridique exclusivement apprécié à l’aune de la personne signant un contrat ;

– réfléchir à l'évolution matérielle de l'établissement stable en créant un « établissement stable virtuel » (ESV), dans le cadre duquel le « nexus » reconnaissant à une juridiction le droit d'imposer serait constaté à partir d'un seuil d'intensité de participation à la vie économique d'une juridiction fiscale donnée – la proposition relative à l'ESV faisant écho aux travaux de la Commission européenne de mars 2018 précédemment mentionnés.

1. La pleine consécration de l'approche privilégiant la substance à la forme

Si de nombreux montages d'évitement fiscal reposent sur une dissociation entre la réalité des activités économiques et le formalisme juridique, les règles récemment dégagées ou consacrées sont de nature à y mettre un terme, par l'approche retenant la substance économique et non la forme juridique.

a. Les modifications de la Convention multilatérale de 2017 : une évolution plutôt qu'une révolution

Portée par l'OCDE, l'approche « *substance over form* » a connu une traduction juridique dans le cadre de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices du 7 juin 2017, ou « Convention multilatérale BEPS ». L'article 12 de cette convention, malheureusement non obligatoire, apporte une réponse aux difficultés posées par les « accords de commissionnaires », dans lesquels un agent agit dans une juridiction pour le compte d'une entreprise établie dans une autre juridiction et qu'elle joue un rôle essentiel dans la conclusion des contrats, sans pour autant les conclure formellement.

L'article 12 de la Convention multilatérale, en amendant la définition conventionnelle de l'établissement stable, permet de qualifier de tel l'agent, sans qu'y fasse obstacle le fait que les contrats demeurent formellement conclus par l'entreprise – notamment si cette conclusion revêt un caractère routinier, l'entreprise se bornant à approuver les opérations réalisées par l'agent.

Cette importante évolution ne traduit cependant pas une rupture fondamentale avec le droit existant.

Ainsi, l'OCDE préconise depuis un certain temps de retenir la substance et la réalité économique des opérations, ainsi qu'il ressort des éditions du modèle de convention fiscale antérieures à la Convention multilatérale ⁽¹⁾ – l'édition postérieure intégrant logiquement la même approche, de façon enrichie ⁽²⁾.

(1) OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune – version abrégée, éditions de [janvier 2003](#) et de [juillet 2005](#), Commentaires sur l'article 5, § 32.1 et 33, page 101. Le modèle de convention établi par l'OCDE a été logiquement

(2) OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune – version complète, [novembre 2017](#), Commentaires sur l'article 5, § ; pages 83 et 97 et suivantes, pages 350 et suivantes (pages C-38 et suivantes des commentaires sur l'article 5).

En France, le Conseil d'État, dès 2003, avait retenu dans sa décision *Interhome* rendue le 20 juin 2003 une approche fondée sur la réalité des opérations plutôt que sur leur formalisme juridique, à travers la notion de « pouvoir d'engager en fait »⁽¹⁾.

Cette position a été abandonnée par la suite, au moins partiellement, avec la décision *Zimmer* du 31 mars 2010⁽²⁾, fichée dans les tables de jurisprudence comme abjurant la décision *Interhome* en ce qu'elle fait référence à l'exercice *en fait* de pouvoirs d'engager.

b. La décision Conversant du Conseil d'État : la victoire du pragmatisme

L'approche pragmatique du Conseil d'État dégagée dans la décision *Interhome* a récemment connu une traduction retentissante avec la décision *Conversant* rendue en plénière fiscale le 11 décembre 2020⁽³⁾. Dans cette décision, le Conseil d'État a reconnu à une société française la qualité d'établissement stable d'une société irlandaise, au regard de la convention fiscale franco-irlandaise, en raison des activités réalisées par la société française, la société irlandaise se bornant à valider ces contrats par une signature revêtant un caractère automatique.

La décision *Conversant* est importante à plusieurs égards.

• D'abord, elle confirme l'approche « *substance over form* » et le fait que l'administration fiscale et le juge de l'impôt, loin d'être tenus par le formalisme juridique, les stipulations d'un contrat ou même la loi applicable au contrat, peuvent s'appuyer sur la réalité concrète des situations en cause.

Comme le résume Florence Deboissy, « ce n'est pas aux parties par leur convention de qualifier la nature de leurs rapports [...], c'est à partir de la réalité de leurs rapports que doit être déterminée [la] qualification fiscale »⁽⁴⁾.

L'appréciation concrète de la situation (et des rapports contractuels) peut ainsi, comme en l'espèce, conduire à reconnaître à une filiale un pouvoir de consentir même si elle ne signe pas formellement le contrat, dès lors qu'elle « dispose du pouvoir de décider la signature » dudit contrat⁽⁵⁾.

À cet égard, la décision *Conversant* clarifie la décision *Interhome* de 2003 en substituant à la notion « d'engager en fait » prévue par celle-ci, considérée comme imprécise et mal fondée, celle « d'engager en réalité »⁽⁶⁾, sans revenir sur la jurisprudence *Zimmer* de 2010.

(1) *Conseil d'État, Sect., 20 juin 2003*, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c. Société Interhome AG*, [n° 224407](#), *au Recueil, considérant n° 6* : « elle pourrait être regardée comme exerçant en fait, sinon en droit, des pouvoirs lui permettant d'engager la société mère ».

(2) *Conseil d'État, 10^e et 9^e srr., 31 mars 2010*, *Société Zimmer Limited*, [n^{os} 304715 et 308525](#).

(3) *Conseil d'État, 3^e, 8^e, 9^e et 10^e chambres réunies, 11 décembre 2020*, *Conversant International Ltd.* (anciennement *Valueclick International Ltd.*), [n° 420174](#), *au Recueil*.

(4) *Florence Deboissy*, *La qualification d'établissement stable déduite de la réalité du pouvoir d'engager la société étrangère : un coup d'arrêt aux montages contractuels purement formels*, in *Revue de droit fiscal*, n° 4, 28 janvier 2021, n° 117.

(5) *Laurent Cytermann*, [conclusions](#) sur la décision *Conversant précitée*, § 1.3.2., page 13.

(6) *Florence Deboissy*, *op. cit.*

● Ensuite, la décision *Conversant* consacre la possibilité de se référer à des commentaires du modèle conventionnel de l'OCDE postérieurs à une convention fiscale pour préciser ou éclairer le sens et la portée d'une stipulation conventionnelle – conformément au principe général de rétroactivité des règles interprétatives ⁽¹⁾.

Il s'agit ici d'un revirement par rapport à la décision *Andritz* du 30 décembre 2003, dans laquelle le Conseil d'État avait jugé qu'il n'y avait « pas lieu de se référer, pour interpréter les stipulations [d'une convention fiscale], aux commentaires [de l'OCDE], dès lors que ces commentaires sont postérieurs à l'adoption des stipulations en cause » ⁽²⁾.

● Enfin, cette décision porte sur les modèles d'affaires numériques, et fait écho au contentieux ayant opposé *Google* à l'administration qui, après un jugement et un arrêt rendus en faveur de la société ⁽³⁾, s'est soldé par un accord conclu avec les autorités françaises conduisant *Google* à verser environ un milliard d'euros.

Les conséquences de la qualification d'un établissement stable en termes de contrôle

Le choix de l'administration d'engager les redressements de sociétés telles que *Google* ou *Valueclick*, devenue *Conversant*, sur le fondement de l'établissement stable, a pu sembler étonnant compte tenu de chances de succès apparemment moindres par rapport à un fondement reposant sur les prix de transfert. Dans les deux approches, la détermination du bénéfice imposable à l'IS doit aboutir à un résultat identique.

Néanmoins, dans la mesure où le défaut de déclaration d'établissement stable est assimilé à une activité occulte, le redressement fondé sur l'établissement stable emporte des conséquences importantes du point de vue de la procédure de contrôle :

- possibilité de procéder à la procédure de taxation d'office prévue à l'article L. 66 du livre des procédures fiscales, sans mise en demeure obligatoire en vertu du 3^o de l'article L. 68 du même code ;
- extension de trois à dix ans du délai de reprise de l'administration en application du deuxième alinéa de l'article L. 169 du même code ;
- application de pénalités de 80 % en application de l'article 1729 du CGI.

La qualification d'établissement stable à l'aune de la décision *Conversant* supposant une application au cas par cas, en fonction des spécificités de chaque situation et de la réalité des relations contractuelles et de l'exercice des activités, elle ne peut être automatiquement transposée à tous les litiges analogues tels que

(1) Il convient cependant de préciser que la référence aux commentaires de l'OCDE ne semble pas avoir été un facteur déterminant dans la décision du Conseil d'État, cette référence étant incluse dans une incise (elle est précédée d'un « d'ailleurs ») et vient ainsi plus en appui superfétatoire qu'en motif décisif (§ 4 de la décision).

(2) Conseil d'État, Sect., 30 décembre 2003, SA *Andritz*, [n° 233894](#), au Recueil.

(3) Tribunal administratif de Paris, 12 juillet 2017, Société Google Ireland Limited, n^{os} 1505113/1-1, 1505126/1-1, 1505147/1-1, 1505165/1-1 et 1505178/1-1 ; Cour administrative d'appel de Paris, 25 avril 2019, Ministre de l'Action et des comptes publics c. Société Google Ireland Limited, [n° 17PA03067](#).

celui concernant *Google*. À cet égard, il convient de noter que l'espèce ayant fait l'objet de la décision *Conversant* frôlait la caricature, la société française réalisant en fait presque tout le travail attribué juridiquement à la société irlandaise, comme le relevait d'ailleurs Laurent Cytermann dans ses conclusions ⁽¹⁾.

Néanmoins, elle établit avec fermeté le principe qu'une société française peut être qualifiée d'établissement stable d'une société étrangère même si elle ne signe pas formellement les contrats, dès lors qu'elle décide concrètement des transactions et de la conclusion des contrats que la société étrangère se contente ensuite d'entériner.

La décision *Conversant* et la réserve irlandaise sur l'article 12 de la Convention multilatérale

La décision *Conversant*, en reconnaissant à une société française la qualité d'établissement stable d'une société irlandaise, peut apparaître étonnante dans la mesure où elle s'inscrit dans la même logique que celle de l'article 12 de la Convention multilatérale de l'OCDE, et que l'Irlande a formulé une réserve sur cet article 12. Par cette réserve, l'Irlande a ainsi entendu exclure de ses conventions les modifications emportées par l'article 12.

Dès lors, retenir une interprétation de la convention fiscale franco-irlandaise qui correspond à une modification expressément refusée par l'Irlande pourrait paraître contre-intuitif.

En réalité, la portée de cette interprétation, et la confrontation entre la décision *Conversant* et la réserve irlandaise sur l'article 12, sont solidement établies.

S'agissant du passé, c'est-à-dire des situations antérieures à la Convention multilatérale, la réserve irlandaise n'a pas vocation à produire d'effets : elle ne vaut que pour l'avenir.

S'agissant du futur, cette réserve ne saurait empêcher des solutions telles que celle dégagée dans la décision *Conversant*, dans la mesure où cette dernière repose sur l'interprétation des stipulations de la convention franco-irlandaise à droit constant, c'est-à-dire indépendamment de l'évolution apportée par l'article 12 et de la réserve irlandaise indissociable de ce dernier.

Au demeurant, et comme le souligne Florence Deboissy et Guillaume Wicker ⁽¹⁾ – ainsi que le rapporteur public Laurent Cytermann ⁽²⁾ –, l'interprétation des conventions suppose de se référer à la commune intention des parties, qui ne peut être, par définition, déduite du comportement unilatéral de l'une d'elles, en l'occurrence l'Irlande.

(1) Florence Deboissy et Guillaume Wicker, Conventions fiscales internationales – La qualification d'établissement stable déduite de la réalité du pouvoir d'engager la société étrangère : un coup d'arrêt aux montages contractuels purement formels, *Revue de droit fiscal*, n° 4, 28 janvier 2021, n° 117.

(2) Laurent Cytermann, [Conclusions](#) sur la décision *Conversant* précitée du 11 décembre 2020, page 17.

(1) Laurent Cytermann, [conclusions](#) précitées, page 11.

2. La question de l'opportunité de l'établissement stable virtuel à la lumière du « pilier 1 » de l'OCDE

En matière de « nexus », une piste explorée par la mission d'information portait sur l'établissement stable virtuel (ESV) : la mission préconisait de consacrer une telle notion en l'absence de progrès des travaux internationaux alors en cours et soulignait, en tout état de cause, l'intérêt de principe que l'ESV présente du point de vue de la modernisation des règles de « nexus ».

a. La recommandation en 2018 de consacrer sous condition l'ESV en droit national

Pour mémoire, l'ESV consiste à reconnaître à une juridiction le droit d'imposer des bénéfices rattachables à une activité exercée au sein de cette juridiction dès lors qu'elle y dispose d'une « présence numérique significative » au titre des services numériques fournis, appréciée en fonction de différents critères.

En mars 2018, la Commission européenne a présenté une proposition de directive tendant à créer l'ESV en droit européen, la présente numérique significative reposant sur le nombre de contrats conclus dans la juridiction, le nombre d'utilisateurs situés dans la juridiction et le chiffre d'affaires tirés de la juridiction ⁽¹⁾.

● La mission d'information proposait de s'inspirer du dispositif européen pour consacrer en droit français la notion d'ESV. Depuis cette proposition, de nombreuses initiatives allant dans ce sens ont été présentées et débattues au Parlement, sans être adoptées, appelant plusieurs observations.

D'une part, presque toutes ces tentatives, sinon leur totalité, consistaient simplement en une reprise littérale du dispositif proposé par la Commission européenne, sans l'adapter aux spécificités du droit français, ce qui l'aurait rendu inopérant.

D'autre part, la proposition de la mission d'information contenait des ajustements substantiels au projet de texte européen, pour enrichir la notion d'ESV en tenant compte des dépenses de marketing, des fonctions exercées localement ou encore des actifs situés en France. L'objectif était que la présence numérique significative ne repose pas seulement sur la performance de l'entreprise, mais plus généralement sur l'intensité de son engagement économique local.

Enfin, il est impossible de ne pas évoquer la notion d'ESV sans aborder la question des conventions fiscales, qui risqueraient de neutraliser une initiative nationale prévoyant une qualification d'établissement stable selon des modalités non prévues par ces conventions.

(1) Commission européenne, Proposition de directive du Conseil établissant des règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, COM(2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), 21 mars 2018.

- La proposition de consacrer l'ESV au niveau national était subordonnée à l'évolution des travaux internationaux alors en cours, l'action nationale ayant vocation à jouer si les initiatives européennes échouaient – ou s'enlisaient.

Le constat susceptible d'être aujourd'hui tiré de ces initiatives est celui d'un échec, les États membres n'étant pas parvenus à s'accorder sur la proposition de taxe européenne sur les services numériques qui constituait le préalable à l'ESV – solution temporaire dans l'attente de sa consécration.

b. La satisfaction de la finalité de la recommandation par les évolutions juridiques récentes et en cours

Faut-il automatiquement conclure de cet échec l'opportunité immédiate d'une introduction en droit français de l'ESV ? Pour répondre à cette question, il faut tenir compte, au-delà du sort des seules initiatives européennes, des évolutions positives intervenues depuis 2018, parmi lesquelles :

- la pleine consécration de l'approche « *substance over form* » à l'égard des conventions existantes, indépendamment de la Convention multilatérale, que traduit la décision *Conversant* précitée et qui ne suppose pas de modification normative ;

- les négociations internationales en cours, sous l'égide de l'OCDE, qui prévoient notamment, parmi d'autres mesures, un nouveau « *nexus* » assis sur la participation d'une entreprise à la vie économique d'une juridiction donnée, sans exigence de présence physique (*cf. supra*, B, 1 et, pour une présentation complète, *infra*, Seconde partie).

- Ces évolutions démontrent que, si l'ESV est une réponse intéressante aux difficultés résultant de la relative inadaptation de la définition classique de l'établissement stable aux modèles économiques modernes, d'autres voies existent pour atteindre ce résultat :

- l'approche « *substance over form* » prouve qu'il est possible, en l'état du droit, de moderniser l'appréhension de l'établissement stable et d'adapter cette notion aux réalités modernes ;

- la voie internationale en cours de discussion, qui supposera des évolutions normatives, repose sur une logique voisine de celle de l'ESV, qui a d'ailleurs pu servir de source d'inspiration.

c. Une réflexion sur l'ESV qui doit néanmoins se poursuivre

En conséquence, à ce stade et en cohérence avec la philosophie qui avait animé les travaux de 2018, la rapporteure considère nécessaire de prendre acte des récentes évolutions et de laisser les négociations internationales suivre leur cours, d'autant plus qu'elles satisferont au moins en partie l'objectif poursuivi par l'ESV.

Cela n'interdit en revanche aucunement de poursuivre la réflexion sur l'ESV et son éventuelle consécration en droit français – à défaut d'une action européenne –, surtout si les travaux internationaux ne devaient finalement pas aboutir.

La nécessité de poursuivre la réflexion sur l'ESV et de ne pas écarter le principe de sa consécration est d'autant plus impérieuse que, ainsi qu'il a été vu, la décision *Conversant*, bien que tout à fait bienvenue, ne devrait pas connaître une application massive et large : l'espèce était extrême et il n'est pas acquis que des hypothèses voisines soient nombreuses.

En tout état de cause, une telle réflexion, comme tout travail portant sur le « nexus » et en particulier la notion d'établissement stable, n'est qu'une première phrase qui suppose, ensuite, de se pencher sur la part de bénéficiaire rattachable à l'établissement stable et donc à la juridiction.

IV. LES OUTILS ANTI-ABUS : LA CONSÉCRATION DU « MINI-ABUS DE DROIT » ET LES PISTES D'ÉVOLUTION DES INSTRUMENTS EXISTANTS

L'arsenal français de lutte contre l'évitement fiscal est très étoffé, comme l'avait montré le rapport publié en septembre 2018. Ce constat n'interdisait cependant pas des améliorations, à travers la création d'un nouvel outil et une approche globale des outils anti-abus, pour que leur articulation soit la plus efficace possible.

A. LE « MINI-ABUS DE DROIT », UN OPPORTUN ENRICHISSEMENT DE L'ARSENAL ANTI-ABUS NATIONAL

L'une des recommandations de la mission d'information portait sur l'abus de droit et consistait en une évolution de ce dernier afin, d'une part, d'en assouplir les modalités de mises en œuvre dans le respect des exigences constitutionnelles et, d'autre part, de prévoir un rescrit sur-le-champ et l'appréciation de ces modalités assouplies.

1. La tentative avortée d'assouplissement de l'abus de droit en 2013

● Pour mémoire, l'abus de droit, prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF), vise à sanctionner :

– les simulations, via des actes fictifs ou déguisés, qui peuvent être vues comme relevant de la fraude en raison de la dissimulation et des manœuvres qu'elles supposent ;

– la « fraude à la loi », dans laquelle un contribuable recherche, à des fins exclusivement fiscales, une application littérale d'une norme contraire à l'intention des auteurs de celle-ci.

● Outre la requalification de l'opération, l'abus de droit est assorti de pénalités automatiques consistant en une majoration de 80 %, prévue au *b* de l'article 1729 du CGI ⁽¹⁾.

(1) Ramenée à 40 % si le contribuable n'est pas à l'initiative du montage ou n'en est pas le principal bénéficiaire.

Plusieurs garanties procédurales sont offertes aux contribuables :

- une procédure de rescrit est prévue à l'article L. 64 B du LPF ;
- le contribuable a la possibilité de saisir le comité de l'abus de droit fiscal.

● Si l'exclusivité de la finalité fiscale a pu connaître un relatif assouplissement grâce au juge administratif, ce dernier admettant la mise en œuvre de l'abus de droit lorsque la finalité non fiscale est dérisoire ou minime⁽¹⁾, les conditions d'application de l'outil ont depuis longtemps été considérées comme excessivement contraignantes.

Ainsi, en 2013, la mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international avait proposé d'assouplir les hypothèses de recours à l'abus de droit en substituant à la finalité *exclusivement* fiscale un motif *principalement* fiscal⁽²⁾.

Cette tentative a cependant été censurée par le Conseil constitutionnel en raison de la trop grande marge de manœuvre laissée à l'administration associée aux pénalités automatiques : la nature répressive de l'abus de droit exigeait une précision plus importante du législateur⁽³⁾.

2. La consécration du « mini-abus de droit » : un assouplissement cohérent et juridiquement robuste

● Tirant toutes les conséquences de ce précédent, la mission d'information a suggéré un assouplissement de l'abus de droit consistant à sanctionner selon les modalités de droit commun les opérations qui, bien que respectant la lettre de la norme, en méconnaissent l'esprit, dans le cadre d'une finalité fiscale *principale* – et non plus *exclusive*.

La différence majeure avec la tentative de 2013 est que le nouveau dispositif, qui crée un nouvel outil plutôt que de modifier l'abus de droit existant, ne prévoit pas de pénalités automatiques. Il relève donc d'une logique de clause anti-abus, à l'image de celle existante dans le cadre du régime mère-fille, dont la conformité à la Constitution de sa transposition a été actée par le Conseil constitutionnel⁽⁴⁾.

(1) Conseil d'État, 17 juillet 2013, SARL Garnier Choiseul Holding, [n° 352989](#), aux Tables, SAS Garnier Choiseul Holding, n° 356523, et SARL Garnier Choiseul, n° 360706.

(2) Pierre-Alain Muet, Rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international, Assemblée nationale, XIV^e législature, [n° 1243](#), 10 juillet 2013, proposition n° 1.

(3) Conseil constitutionnel, décision [n° 2013-685 DC](#) du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014, § 112 à 119.

(4) Conseil constitutionnel, décision [n° 2015-726 DC](#) du 29 décembre 2015, Loi de finances rectificative pour 2015, § 2 à 14 et en particulier § 12 et 13.

Ce « mini-abus de droit », qui constitue ainsi une règle d’assiette et non une règle répressive – élément essentiel qui assure sa robustesse juridique ⁽¹⁾ –, a trouvé une traduction législative à l’initiative de la rapporteure lors de l’examen du projet de loi de finances pour 2019 ⁽²⁾.

Il est désormais consacré à l’article L. 64 A du LPF, et est applicable depuis 2021 aux actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020.

En outre, et conformément à la recommandation de la mission d’information, ce nouvel outil qu’est le « mini-abus de droit » peut faire l’objet d’une demande de rescrit, le dispositif prévu à l’article L. 64 B du LPF lui ayant été étendu s’agissant des opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2020.

La garantie de la neutralité de l’avis du comité de l’abus de droit en matière de charge de la preuve

Une autre garantie procédurale a été introduite par la loi de finances pour 2019 précitée, à travers la consécration de la neutralité de l’avis du comité de l’abus de droit fiscal en matière de charge de la preuve ⁽¹⁾.

Jusqu’alors, si l’avis rendu par le comité corroborait la position de l’administration fiscale, la charge de la preuve incombait au contribuable, à qui il appartenait de démontrer que les actes passés n’étaient pas constitutifs d’un abus de droit. Il s’agissait d’une différence substantielle par rapport à la procédure prévue à l’article L. 192 du LPF concernant les avis rendus par d’autres organismes, tels que les commissions des impôts directs et des taxes sur le chiffre d’affaires, qui sont neutres en matière de charge de la preuve : cette dernière incombe à l’administration indépendamment du sens de l’avis ⁽²⁾.

L’absence de neutralité de l’avis du comité de l’abus de droit fiscal, outre le décalage difficilement justifiable avec les autres procédures, pouvait aboutir à dissuader un contribuable d’exercer une garantie procédurale lui étant pourtant ouverte en raison de son « effet boomerang » potentiel, la garantie se retournant paradoxalement contre lui.

Désormais, et en vertu de la nouvelle rédaction de l’article L. 192 du LPF, l’avis rendu par ce comité est neutre en matière de charge de la preuve, qui pèse ainsi sur l’administration.

(1) *Loi de finances pour 2019 précitée, article 202.*

(2) *Hors certaines exceptions prévues aux deuxième et troisième alinéas de l’article L. 192 du LPF.*

● La création du « mini-abus de droit » par la loi de finances pour 2019 a suscité certaines inquiétudes, en particulier de la part des notaires qui craignaient que la mise en œuvre de cet outil puisse remettre en cause certaines opérations, telles que les démembrements de propriété en cas de transmission anticipée de patrimoine.

(1) *Voir les développements sur ce point dans le commentaire de l’article 54 bis du projet de loi de finances pour 2020 (Joël Giraud, Rapport, en nouvelle lecture, sur le projet de loi de finances pour 2020, volume 1, Commentaires d’articles, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 2504, 13 décembre 2019, pages 678 à 680).*

(2) *Loi de finances pour 2019 précitée, article 109 (article 48 bis du projet de loi de finances pour 2019).*

Or, et ainsi qu'il ressort non seulement de la lettre du dispositif mais aussi des travaux parlementaires, le « mini-abus de droit » ne cible pas toutes les opérations ayant un objectif principalement fiscal, mais celles qui, en plus, méconnaissent les objectifs d'une norme sous couvert d'une application littérale de celle-ci. Est ainsi requise une volonté de contournement de la norme – en l'occurrence, de sa finalité – et non uniquement une motivation fiscale.

L'économie générale du « mini-abus de droit » n'est au demeurant guère éloignée, sinon identique, à celle des autres outils anti-abus généraux, autre élément de nature à apaiser toute crainte sur une éventuelle application excessive.

En tout état de cause, les inquiétudes initiales ont été dissipées :

– par le Gouvernement, qui a ainsi pu préciser, à plusieurs reprises, que l'objectif de l'outil n'est pas de restreindre le recours à des opérations légitimes permises par le législateur, mais bien de ne cibler que les abus ;

– et par le Parlement qui a lui aussi clarifié en tant que de besoin la finalité de la mesure ⁽¹⁾.

B. LA NÉCESSITÉ DE POURSUIVRE LA RÉFLEXION SUR L'ARTICULATION DES OUTILS ANTI-ABUS

La création du « mini-abus de droit » étoffe sans conteste l'arsenal anti-abus dont l'administration dispose. Elle ne dispense pas pour autant, de poursuivre la réflexion engagée par la mission en 2018 s'agissant de l'articulation des outils anti-abus, qui pourraient utilement évoluer.

1. Les autres outils anti-abus mis en place depuis 2018

● Parallèlement à la création du « mini-abus de droit », la loi de finances pour 2019 précitée a été l'occasion d'introduire en droit français la clause anti-abus générale en matière d'IS prévue par la directive « ATAD 1 » du 12 juillet 2016 ⁽²⁾, inscrite dans un nouvel article 205 A du CGI. Cette clause anti-abus générale, ou « GAAR » ⁽³⁾, cible les montages :

– dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est l'obtention d'un avantage fiscal à l'encontre de la finalité du droit applicable ;

– et qui ne sont pas authentique, c'est-à-dire qui n'ont pas été mis en place pour des motifs commerciaux valables reflétant la réalité économique (absence de substance).

(1) Pour une synthèse de ces précisions, voir Joël Giraud, Rapport sur l'application des mesures fiscales, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 2169, 17 juillet 2019, pages 431 à 433.

(2) Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

(3) Pour « General anti-abuse rule ».

La nouvelle clause générale anti-abus a conduit à l'abrogation de la clause anti-abus spéciale du régime mère-fille, prévue au *k* du 6 de l'article 145 du CGI, dans la mesure où la seconde est couverte, et donc satisfaite, par la première. En revanche, elle n'a pas remis en cause la clause spéciale du régime des fusions, prévue au III de l'article 210 A, dont le périmètre et les modalités ne sont pas identiques à ceux du nouvel outil – mais ils en sont toutefois proches.

● Enfin, doit être mentionnée la GAAR conventionnelle, prévue à l'article 7 de la Convention multilatérale BEPS de l'OCDE, dont l'une des modalités (qui est celle retenue par la France) repose sur le critère des objectifs principaux et conduit à refuser le bénéfice d'un avantage conventionnel si l'octroi de cet avantage est l'un des objectifs principaux d'une opération et n'est pas conforme à l'objet et à la finalité de la convention bilatérale concernée ⁽¹⁾.

2. Le panorama actuel des outils anti-abus généraux : un foisonnement potentiellement contre-productif et propice à des évolutions

La mise en œuvre effective de la recommandation de la mission d'information sur l'assouplissement de l'abus de droit et la transposition de la GAAR prévue par la directive ATAD aboutit à l'existence (ou la coexistence) de quatre outils anti-abus à portée générale :

- l'abus de droit classique, prévu à l'article L. 64 du LPF ;
- le « mini-abus de droit », prévu à l'article L. 64 A du LPF ;
- la GAAR en matière d'IS, prévue à l'article 205 A du CGI ;
- et la GAAR conventionnelle de l'OCDE venant enrichir les conventions fiscales.

S'y ajoute la clause anti-abus spéciale du régime des fusions – qui, par définition, n'est pas un outil général.

Le tableau suivant dresse la synthèse de ces quatre dispositifs.

(1) Pour une présentation complète de cette clause anti-abus conventionnelle, voir Bénédicte Peyrol, avis précité sur le projet de loi autorisant la ratification de la Convention multilatérale BEPS, pages 86 à 88.

SYNTHÈSE DES OUTILS ANTI-ABUS GÉNÉRAUX EXISTANTS

Outil	Impôts	Déclenchement (motif fiscal)	Effets	Recours non contentieux
Abus de droit	Tous	Exclusif	Requalification Majoration automatique de 80 %	Comité de l'abus de droit fiscal
« Mini-abus de droit »	Tous sauf IS ⁽¹⁾	Principal	Requalification Majorations de droit commun	Comité de l'abus de droit fiscal
GAAR IS	IS	Principal	Requalification Majorations de droit commun	Droit commun
GAAR OCDE	IS et autres impôts couverts par les conventions	Principal	Privation de l'avantage fiscal (le cas échéant, requalification et majorations de droit commun)	Règlement amiable et, le cas échéant, arbitrage

(1) D'après l'interprétation faite par l'administration ; cf. *infra* sur le caractère contestable d'une telle exclusion.

Source : commission des finances.

Ce panorama des outils anti-abus généraux appelle deux observations : la première sur le champ du « mini-abus de droit » ; la seconde, liée à la précédente, sur l'articulation de ces différents outils et l'opportunité de leur rationalisation.

a. L'opportunité de l'extension du champ d'application du « mini-abus de droit » à l'impôt sur les sociétés

Le champ d'application du « mini-abus de droit », tel que précisé par les instructions fiscales publiées à la suite de la loi de finances pour 2019 précitée, n'inclut pas l'IS ⁽¹⁾.

Or, cette restriction du champ d'application ne correspond pas à l'intention du législateur, ainsi qu'il ressort des travaux parlementaires, et ne ressort pas non plus de la lettre de l'article L. 64 A du LPF.

● S'agissant de l'intention du législateur, d'abord, l'exposé sommaire de l'amendement dont l'adoption a conduit à la création de l'outil précisait bien que ce dernier visait à « étendre à l'ensemble des impôts » la GAAR en matière d'IS prévue à l'article 205 A du CGI ⁽²⁾, et non à tous les impôts à l'exception de l'IS. Cette position a d'ailleurs été corroborée par la commission des finances du Sénat, dont le Rapporteur général indiquait dans le commentaire de l'article 48 *bis* du projet de loi de finances pour 2019 que le dispositif permettait « d'étendre [la GAAR] à l'ensemble des impôts, et non plus seulement à l'impôt sur les sociétés. » ⁽³⁾

(1) Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP), [BOI-IS-BASE-70](#), § 90.

(2) Exposé sommaire de l'amendement n° II-1949 de la commission des finances au projet de loi de finances pour 2019.

(3) Albéric de Montgolfier, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2019, tome III, Séant, session ordinaire de 2018-2019, n° 147, 22 novembre 2018, pages 45.

L'intention du législateur a ensuite été rappelée à plusieurs reprises, non seulement par la doctrine, mais aussi lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2020, le Rapporteur général de la commission des finances de l'époque, Joël Giraud, insistant sur la nature contestable de l'exclusion de l'IS du champ du « mini-abus de droit »⁽¹⁾.

- S'agissant de la lettre du dispositif, ensuite, la mention de l'application du « mini-abus de droit » sous réserve de celle de la GAAR en matière d'IS ne signifie pas que le premier s'applique hors les cas où la seconde est *applicable*, mais hors les cas où elle est *appliquée* : cela vise, logiquement, à éviter une application parallèle et concomitante de deux outils poursuivant la même finalité, mais n'emporte pas d'exclusion *a priori*⁽²⁾.

Le présent rapport permet donc, dans la continuité des précédents travaux, de réaffirmer l'intention du législateur quant au champ d'application du « mini-abus de droit ».

b. La réflexion sur la rationalisation des outils anti-abus : la fusion du « mini-abus de droit » et de la clause générale en matière d'IS et le ciblage de l'objectif fiscal « essentiel »

Ce rapport donne aussi l'occasion de réfléchir à l'opportunité d'une rationalisation des outils anti-abus de portée générale qui existent actuellement. Ainsi qu'il a été vu, quatre outils de ce type coexistent. Si un premier réflexe pourrait conduire à voir là une bonne chose, en fournissant à l'administration fiscale une « boîte à outils » efficace dans laquelle piocher, un tel foisonnement semble en réalité présenter plusieurs inconvénients.

- En premier lieu, la disposition de plusieurs outils poursuivant la même finalité, loin de renforcer les moyens de l'administration, peut fragiliser la position de celle-ci en augmentant les risques de remise en cause des contrôles et redressements – notamment pour des motifs de procédure.

Au demeurant, le principe d'une boîte à outils est plus de pouvoir faire face à différentes situations en disposant à cet effet d'outils distincts, adaptés aux spécificités de chaque situation, et moins d'avoir plusieurs instruments pour traiter la même situation.

- En deuxième lieu, la coexistence de différents outils ayant la même finalité n'est pas idéale en termes de lisibilité du droit et de sécurité juridique : des instruments relevant de la même philosophie mais qui connaissent des différences de rédaction et de procédure n'aboutissent pas nécessairement à une situation optimale.

(1) Voir, pour une synthèse de ces rappels, Joël Giraud, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2020, tome II, Assemblée nationale, XV^e législature, n^o [2301](#), 10 octobre 2019, page 545 ; Joël Giraud, rapport précité en nouvelle lecture sur le projet de loi de finances pour 2020, pages 680 et 681.

(2) Voir Joël Giraud, rapport précité en nouvelle lecture sur le projet de loi de finances pour 2020, page 681.

• Ces développements posent donc la question de l'articulation des différents outils anti-abus, qui avait déjà été soulevée lors de la mission d'information en 2018, et à laquelle renvoie le sujet du champ d'application de la règle d'assiette à portée générale qu'est le « mini-abus de droit ».

Précisons dès ici que la réflexion sur une rationalisation éventuelle des outils existants ne vise en aucun cas, bien au contraire, à désarmer l'administration fiscale ou à compromettre sa capacité de contrôle. L'objectif est de simplifier le paysage normatif des outils anti-abus généraux pour une meilleure sécurité juridique et un renforcement de l'efficacité de l'action administrative en matière fiscale.

Par ailleurs, cette rationalisation n'aurait pas vocation à concerner tous les outils actuels :

– la GAAR conventionnelle prévue par la convention multilatérale de l'OCDE demeurerait inchangée, en raison de son champ d'application particulier – les conventions fiscales – et de son niveau normatif – un traité international ;

– l'abus de droit « classique » prévu à l'article L. 64 du LPF pourrait lui aussi demeurer en l'état.

Le principal sujet est donc celui d'une éventuelle fusion entre la GAAR en matière d'IS prévue à l'article 205 A du CGI et le « mini-abus de droit » prévu à l'article L. 64 A du LPF, dans la mesure où ces deux instruments sont des règles d'assiette nationales aux modalités voisines, à savoir applicable aux opérations dont la finalité fiscale revêt une dimension principale.

En toute logique, dans l'hypothèse d'une fusion de ces deux outils, la GAAR de l'article 205 A du CGI aurait vocation à être intégrée dans le « mini-abus de droit », dans la mesure où le champ d'application de ce dernier est plus large, concernant tous les impôts et non exclusivement l'IS. Tel était d'ailleurs l'esprit qui avait présidé à la création de cet instrument.

Dans la mesure où l'article 205 A du CGI constitue la reprise littérale de la GAAR prévue dans la directive ATAD, des réticences pourraient se faire jour face à l'inclusion de cet outil dans le « mini-abus de droit », qui repose sur une rédaction n'étant pas strictement identique.

Cependant, cela ne devrait pas empêcher une évolution, le cas échéant en réécrivant l'article L. 64 A du LPF, en tenant compte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) – qui, en dernière analyse, est l'institution compétente pour garantir la bonne mise en œuvre d'instruments juridiques ayant une incidence sur les règles européennes, au besoin en interprétant voire en censurant des dispositifs qui émanent pourtant de la Commission européenne.

• Un regroupement des outils anti-abus serait en outre l’occasion d’une évolution complémentaire, relative à l’objectif fiscal des opérations ciblées par ces outils.

La notion d’objectif fiscal « principal » est communément admise – GAAR de l’OCDE, GAAR en matière d’IS issue de la directive ATAD, et « mini-abus de droit » – mais elle peut présenter des difficultés d’appréhension concrètes, qui avaient d’ailleurs été soulignées dans les travaux de la rapporteure en 2018 ⁽¹⁾. Comment, en effet, apprécier le caractère principal de l’objectif fiscal en cas de pluralité de motifs ? Doit-il être majoritaire ? Si oui, quelle majorité retenir, absolue ou relative ?

Pour éviter ce type d’interrogations et prémunir les outils anti-abus de difficultés d’interprétation, il pourrait être opportun de retenir le caractère « déterminant » de l’objectif fiscal. Telle est au demeurant la lecture donnée par les travaux préparatoires ou explicatifs des différents outils anti-abus. Dès lors, autant clarifier la situation et adapter la rédaction à la réalité opérationnelle pour privilégier la notion d’objectif fiscal « déterminant », ou « essentiel ».

La nature déterminante de l’objectif fiscal suscite en effet moins d’incertitudes et est plus claire : un objectif fiscal sera qualifié de déterminant :

- si l’obtention de l’avantage fiscal a constitué l’élément clef de l’opération ;
- et si, sans cet avantage, l’opération n’aurait pas eu lieu.

Le caractère déterminant fait d’ailleurs écho au droit européen qui, s’il retient un objectif fiscal « principal » dans certaines directives, s’appuie dans la jurisprudence sur un motif « essentiel » ou « prépondérant ». Il convient au demeurant de noter que la version initiale de la directive ATAD prévoyait une GAAR reposant sur une motivation « essentiellement » fiscale ⁽²⁾.

Ainsi, dans plusieurs décisions, la Cour de justice a ainsi ciblé les opérations dont le « but **essentiel** [est] l’obtention d’un avantage fiscal » ⁽³⁾ ou encore lorsque « la recherche d’un avantage fiscal constitue le but **essentiel** de l’opération ou des opérations en cause » ⁽⁴⁾ (ces affaires portaient sur la TVA).

(1) *Bénédicte Peyrol, rapport d’information précité, page 107 ; Bénédicte Peyrol, avis précité sur le projet de loi autorisant la ratification de la Convention multilatérale BEPS de l’OCDE, pages 120 à 122.*

(2) *Commission européenne, Proposition de directive du Conseil établissant des règles pour lutter contre les pratiques d’évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, COM/2016/026 final – 2016/011 CNS, article 7, § 1 : « Les montages non authentiques ou séries de montages non authentiques mis en place **essentiellement** dans le but d’obtenir un avantage fiscal allant à l’encontre de l’objet ou de la finalité des dispositions fiscales normalement applicables [...] »*

(3) *Voir ainsi CJCE, 21 février 2006, Halifax plc, C-255/02, § 75 et 86.*

(4) *CJCE, 21 février 2008, Part Service srl., C-425/06, § 45.*

De façon encore plus claire, dans une décision rendue en 2011 sur la clause anti-abus du régime spécial des fusions, la Cour a précisé ce qu'était un motif économique valable par référence à la nature de l'objectif fiscal de l'opération : « est susceptible de constituer un motif économique valable une opération de fusion qui est fondée sur plusieurs objectifs, parmi lesquels **peuvent également figurer des considérations de nature fiscale, à condition toutefois que ces dernières ne soient pas prépondérantes** dans le cadre de l'opération envisagée. » ⁽¹⁾

● Dans ces conditions, il apparaît opportun de faire évoluer les outils anti-abus existants pour :

– d'une part, substituer à la nature principale de l'objectif fiscal un caractère déterminant ;

– d'autre part, fondre en un seul et même outil les actuels « mini-abus de droit » et clause générale en matière d'IS, pour aboutir à un dispositif qui s'appliquerait de la même manière et selon la même procédure sans distinction en fonction de l'impôt en cause.

Regrouper le « mini-abus de droit » et la GAAR en matière d'IS semble d'autant plus opportun qu'il n'est pas rare que les redressements effectués par l'administration fiscale, au titre d'une même opération ou activité, portent à la fois sur l'IS et sur la TVA. Peuvent ainsi être mentionnés à titre d'exemple les redressements concernant *Google* et *Conversant* (ex-*Valueclick*) ayant donné lieu à contentieux ⁽²⁾.

Une telle démarche supposerait aussi vraisemblablement de modifier en conséquence les clauses anti-abus spéciales en vigueur, à savoir le dispositif portant sur l'exonération de retenue à la source en matière de revenus de capitaux mobiliers prévu au 3 de l'article 119 *ter* du CGI et celui portant sur le régime spécial des fusions prévu au III de l'article 210-0 A du même code.

● Il n'apparaît en revanche pas opportun, en tout cas à ce stade de la réflexion, de pousser la refonte des outils anti-abus jusqu'à une fusion de l'abus de droit tel qu'il existe et du « mini-abus de droit », c'est-à-dire jusqu'à la suppression du caractère automatique des pénalités associées à l'abus de droit de l'article L. 64 du LPF.

Intellectuellement, une telle démarche pourrait se justifier eu égard à l'assouplissement prétorien du déclenchement de l'abus de droit tel qu'il résulte notamment de la décision *Garnier-Choiseul* précitée. Il s'agirait alors de regrouper dans un seul dispositif les différentes clauses anti-abus.

(1) CJUE, 10 novembre 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA, [C-126/10](#), § 35 (*nous soulignons*).

(2) Cf. *supra*, III, C, 1.

Cependant, la coexistence de telles clauses n'est pas un fait nouveau, puisque la clause anti-abus du régime mère fille a été introduite en droit français dès 2015.

Dès lors, il ne semble pas anormal, en l'état des travaux menés, de conserver, parallèlement à une unique GAAR élargie, l'abus de droit actuel dont sont familiers non seulement l'administration, mais aussi les entreprises et les juges.

Cet abus de droit constitue un outil puissant et, si les rectifications en tant que telles et les majorations de droit commun (hors abus de droit) sont probablement suffisamment fortes, il apparaît prématuré d'éliminer de l'arsenal juridique un outil dont l'effet dissuasif apparaît non seulement fort, mais très précieux et utile.

V. LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX : UN ENRICHISSEMENT SUBSTANTIEL DES OUTILS

Les paradis fiscaux ont fait l'objet d'une attention toute particulière de la part de la mission d'information. Au cœur de nombreuses pratiques d'évitement fiscal, ils supposent d'aborder les sujets variés, mais liés entre eux, que sont les moyens de lutte contre les paradis fiscaux et la transparence des multinationales, en plus des considérations liées à la diplomatie fiscale précédemment abordées.

Pour mémoire, la notion de paradis fiscal est, en droit français, appréhendée à travers la notion d'États ou territoires non coopératifs (ETNC) et de pays à régime fiscal privilégié (PRFP).

A. PANORAMA GÉNÉRAL DES OUTILS DE LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX

S'agissant des moyens de lutte contre les paradis fiscaux, et ainsi que la mission l'avait souligné en 2018, la France est loin d'être dépourvue d'outils. Elle dispose en effet d'instruments qui lui permettent :

- de remettre en cause des avantages fiscaux lorsque des transactions ou des flux impliquent des paradis fiscaux, tels que les contre-mesures applicables à l'égard des flux associant des entités établies dans des ETNC ;

- d'augmenter l'assiette imposable en France, notamment par l'encadrement de la déductibilité de certaines charges à destination de PRFP en application de l'article 238 A du CGI, et par l'imposition en France des bénéfices rattachés à des sociétés étrangères contrôlées (SEC) en vertu de l'article 209 B du CGI ;

- de majorer le taux d'imposition des transactions associant une entité établie dans un ETNC ;

- ou encore de faciliter la mise en œuvre d'outils de lutte contre l'évasion fiscale, par exemple en présumant remplies certaines conditions d'application de l'article 57 du CGI sur la rectification en matière de prix de transfert.

Il est renvoyé aux développements pertinents du rapport de 2018 pour une présentation plus complète des différents outils existants ⁽¹⁾.

Les nouveaux outils de lutte contre les dispositifs hybrides résultant de la transposition de la directive « ATAD 2 »

La loi de finances pour 2020 précitée a été l'occasion d'enrichir l'arsenal national en matière de lutte contre les paradis fiscaux, en transposant dans de nouveaux articles 205 B à 205 D du CGI la directive « ATAD 2 » du 29 mai 2017 prévoyant des règles contre les dispositifs hybrides ⁽¹⁾.

Pour mémoire, les dispositifs hybrides sont les mécanismes qui exploitent les différences de qualification fiscale d'instruments ou d'entités entre les législations de plusieurs juridictions, dans le but de générer des asymétries fiscales aboutissant à une double non-imposition :

- déduction d'un paiement dans une juridiction sans inclusion dudit paiement dans une autre juridiction ;
- double déduction du paiement.

À titre d'exemple, un instrument qualifié de participation dans la juridiction du bénéficiaire du paiement, et de prêt dans celle de son débiteur, aboutit à une déduction sans inclusion : le payeur déduit le paiement qu'il effectue dans la mesure où celui-ci est considéré comme un intérêt remboursant un prêt, tandis que le débiteur ne sera pas imposé sur le paiement reçu, qui est considéré comme un dividende, exonéré.

Les nouvelles dispositions du CGI définissent en droit interne les notions pertinentes en matière de dispositifs hybrides et déterminent, pour chaque situation, les règles à mettre en œuvre, qui sont de deux ordres :

- une règle dite principale, qui s'applique en priorité ; en cas de déduction sans inclusion, elle conduit à refuser la déduction dans la juridiction du payeur et, en cas de double déduction, à refuser la déduction dans la juridiction de l'investisseur (notion désignant toute entité disposant d'une participation ou de droits de vote dans le payeur) ;
- une règle dite défensive, subsidiaire, qui consiste en cas de déduction sans inclusion à inclure le paiement dans la juridiction du bénéficiaire et, en cas de double déduction, à refuser la déduction dans la juridiction du payeur.

Dix hypothèses de dispositifs hybrides sont traitées.

Il est renvoyé au commentaire de l'article 13 du projet de loi de finances pour 2020 pour une présentation complète des nouveaux outils contre les dispositifs hybrides, illustrée par de nombreux schémas didactiques ⁽²⁾.

(1) Directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers.

(2) Joël Giraud, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2020, tome II, Examen de la première partie du projet de loi de finances, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 2301, 10 octobre 2019, pages 541 à 609.

(1) Bénédicte Peyrol, rapport d'information précité, pages 217 et suivantes.

B. LE RENFORCEMENT SUBSTANTIEL DE LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX À LA SUITE DES TRAVAUX DE LA MISSION D'INFORMATION

Un arsenal robuste n'étant pas exempt de toute amélioration, la mission d'information a permis, en formulant des recommandations qui ont connu une traduction législative concrète, de renforcer utilement la lutte contre les paradis fiscaux.

1. Les compléments apportés à l'information du Parlement

En premier lieu, l'information dont dispose le Parlement a été enrichie sur deux volets.

a. L'information du Parlement sur les changements de la liste des ETNC

D'une part, le Gouvernement doit informer les commissions permanentes chargées des finances et des affaires étrangères des évolutions apportées à la liste des ETNC prévue à l'article 238-0 A du CGI.

Cette information est prévue au III de l'article 31 de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ⁽¹⁾. Elle n'a cependant pas encore reçu d'application concrète, ce que relevait le rapport sur l'application de la loi précitée de nos collègues Émilie Cariou et Éric Diard ⁽²⁾. Ce constat appelle deux observations :

– il est pour le moins regrettable que l'information prévue n'ait pas été fournie, alors que la liste des ETNC a été modifiée en janvier 2020 ⁽³⁾ (et, plus récemment, en février 2021 ⁽⁴⁾) ;

– il peut également être jugé regrettable que l'actualisation de la liste française ne suive pas le rythme des modifications apportées à la liste européenne des juridictions fiscales non coopératives, à laquelle la première est pourtant adossée depuis la loi relative à la lutte contre la fraude précitée ; rappelons à cet égard que la liste européenne a été modifiée à de nombreuses reprises, notamment le 12 mars 2019, le 18 février 2020 et le 22 février 2021 ⁽⁵⁾.

(1) Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

(2) Émilie Cariou et Éric Diard, Rapport d'information sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 3341*, 16 septembre 2019, page 35.

(3) Arrêté du 6 mars 2020 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts.

(4) Arrêté du 21 février 2021 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts.

(5) Conseil de l'Union européenne, Fiscalité ; liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs – [Quand la liste de l'UE a-t-elle été établie et quand est-elle mise à jour ?](#)

Ce second point peut militer pour une évolution de la liste française des ETNC, afin de substituer à l'obligation actuellement prévue d'actualiser la liste « au moins une fois chaque année » une obligation d'actualiser la liste après chaque modification de la liste européenne, qui est bisannuelle.

b. Le débat sur les ETNC et les pratiques dans l'Union européenne : une opportunité à concrétiser et plus que jamais d'actualité

● D'autre part, le débat sur la liste des ETNC censé se tenir chaque année a été complété d'un volet dédié aux pratiques fiscales au sein de l'Union européenne, certains États membres étant éligibles à la qualification de paradis fiscal – pas nécessairement du point de vue juridique, mais au regard des pratiques dommageables qu'ils permettent.

Cet ajout, qui résulte de l'article 33 de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude précitée, permet d'assurer au Parlement une bonne connaissance et un suivi des pratiques fiscales des États membres et des préconisations prévues au niveau européen pour remédier aux dysfonctionnements constatés.

Ce débat n'a pas encore eu lieu. Sa tenue dépendant avant tout de l'Assemblée et du Sénat, qui sont maîtres de la fixation de leur ordre du jour, la rapporteure en appelle à la Conférence des présidents de chaque assemblée pour organiser effectivement le débat prévu.

● La nécessité du débat sur la liste des ETNC – et donc les critères d'inscription existants – et sur les pratiques fiscales au sein de l'Union européenne est d'autant plus grande qu'elle fait écho aux vœux du Parlement européen.

Ce dernier a en effet adopté le 21 janvier 2021 une résolution appelant à renforcer la liste européenne des juridictions non coopératives en rénovant ses critères et, surtout, à tenir compte des pratiques fiscales dommageables au sein de l'Union européenne ⁽¹⁾.

Rappelons à cet égard que la mission d'information avait, en 2018, souligné l'existence de pratiques dommageables de la part d'États membres de l'Union et avait appelé à rénover le code de conduite de 1997, à renforcer le semestre européen pour qu'il puisse permettre de réels changements des pratiques, et à accompagner les États membres concernés pour qu'ils évoluent.

Le Parlement européen s'inscrit dans la même voie, ce dont il faut se réjouir. Par ailleurs, d'après les informations recueillies, la Commission travaille à une refonte du code de conduite de 1997 et à une prise en considération accrue des pratiques dommageables d'États membres.

(1) *Parlement européen*, Résolution sur la réforme de la liste des paradis fiscaux de l'Union européenne, 21 janvier 2021, [P9_TA\(2021\)0022](#) ; voir notamment le point 9.

Compte tenu des enjeux majeurs soulevés par ces sujets, la tenue du débat au Parlement semble plus qu'opportune : elle est nécessaire.

2. L'extension de la notion de pays à régime fiscal privilégié

● En second lieu, la notion de pays à régime fiscal privilégié (PRFP) a été substantiellement élargie, conformément à l'une des recommandations de la mission.

En application de l'article 238 A du CGI, un régime fiscal est considéré comme étant privilégié en fonction de l'imposition qu'il prévoit par rapport à l'imposition française. Auparavant, la qualification de RFP supposait que l'imposition du pays en cause soit inférieure de plus de moitié à l'imposition qui aurait été due en France. Ce seuil de 50 %, en deçà duquel le régime fiscal est qualifié de privilégié, a été rehaussé à 60 % par l'article 32 de la loi relative à la lutte contre la fraude précitée – permettant de tenir compte de la baisse du taux normal d'IS en France.

En conséquence, un régime est désormais qualifiable de RFP si son imposition est inférieure de 40 % ou plus à l'imposition française.

● L'extension de la notion de PRFP, loin de se limiter à une simple définition juridique, emporte des conséquences fiscales concrètes. La mise en œuvre de la recommandation de la mission d'information a en effet pour résultat direct d'étendre le champ d'application :

– de l'encadrement de la déductibilité de certaines charges et revenus passifs prévue à l'article 238 A, lorsque les flux sont à destination d'une personne établie dans un PRFP ;

– du régime des SEC prévu à l'article 209 B du CGI, qui permet d'imposer à l'IS français les bénéfices d'une filiale étrangère soumise à un RFP ;

– de l'article 155 A du CGI, qui permet l'imposition en France des rémunérations perçues hors de France au titre de prestations qui y sont réalisées ;

– de la présomption de dépendance en matière de contrôle des prix de transfert, qui facilite la mise en œuvre de l'article 57 du CGI.

Ainsi, la mise en œuvre d'une unique recommandation permet, par capillarité, de renforcer directement plusieurs outils de lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale.

3. Les raisons de l'absence de mise en œuvre de certaines recommandations

Enfin, il convient de noter que si certaines des recommandations formulées par la mission et relatives aux paradis fiscaux n'ont pas été mises en œuvre, cette absence est le fruit de travaux d'analyse et d'échanges complémentaires qui ont conduit à juger ces recommandations comme étant finalement peu opportunes ou prématurées.

- Ainsi, l'extension automatique à tous les ETNC du régime des SEC prévu à l'article 209 B du CGI – qui cible aujourd'hui les PRFP – a été adoptée en commission des finances lors de l'examen du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, avant d'être finalement abandonnée.

Cette extension automatique pouvait en effet s'écarter de l'économie générale du régime des SEC et de sa philosophie, qui reposent sur le niveau d'imposition de la filiale étrangère – là où la qualification d'un ETNC peut être fondée sur des considérations indépendantes du niveau d'imposition, telles que la participation effective aux échanges d'informations.

- L'accélération de l'application des contre-mesures applicables aux transactions associant des ETNC par la réduction du délai de trois à un mois n'a pas non plus été mise en œuvre. Compte tenu de l'enrichissement important de la notion d'ETNC résultant de la loi relative à la lutte contre la fraude précitée, et eu égard au fait que le délai de trois mois constituait déjà un progrès par rapport au droit antérieur à 2016, il a été jugé préférable de conserver ce délai.

- Enfin, l'alignement des conditions de déductibilité des charges dans un PRFP sur celles prévues face à un ETNC a pu susciter certaines inquiétudes au regard du droit de l'Union européenne, en raison d'un risque potentiel de fragilisation de l'ensemble du dispositif de l'article 238 A du CGI.

- Le fait que ces recommandations n'aient pas été mises en œuvre ne saurait traduire un manque de volonté politique : les autres propositions ont connu une traduction législative concrète, témoignant du constat souci de progresser en matière de lutte contre les paradis fiscaux.

Par ailleurs, les recommandations de la mission d'information avaient aussi pour objectif d'alimenter les débats et de nourrir une réflexion collective, ce qui a bien été le cas.

Au demeurant, l'absence de mise en œuvre n'exclut pas la poursuite de la réflexion et, si les conditions devaient se révéler remplies, la concrétisation future de certaines recommandations – en particulier s'agissant de la dernière mentionnée dans les développements précédents.

4. Le « pilier 2 » de l'OCDE : une réforme particulièrement utile contre les paradis fiscaux

Le second « pilier » en cours de négociation sous l'égide de l'OCDE, dans le cadre du projet de réforme internationale, prévoit une imposition minimum conduisant à ce que les bénéfices insuffisamment imposés soient assujettis à un IS minimum.

Concrètement, cela signifie que les bénéficiaires jusqu'alors logés dans des paradis fiscaux seront imposés dans d'autres juridictions. Ce « pilier » est donc un instrument puissant contre les paradis fiscaux en ce qu'il réduit, voire élimine, l'incitation fiscale à délocaliser des bénéfices.

L'estimation de l'impact économique du « pilier 2 » illustre d'ailleurs l'efficacité attendue de ce volet de la réforme, en intégrant non seulement le gain direct de recettes fiscales mais aussi le gain indirect résultant des changements de pratiques de la part de paradis fiscaux.

Pour mémoire, ce « pilier 2 » et ses effets estimés sont présentés dans la seconde partie du présent rapport (*cf. infra*, Seconde partie, II et III).

C. LE RENFORCEMENT DE LA TRANSPARENCE

Enfin, le dernier volet du focus dédié aux paradis fiscaux et aux questions qu'ils posent porte sur la transparence.

La transparence est, en matière de lutte contre l'évasion fiscale, une préoccupation essentielle que la mission d'information s'était attachée à soutenir à travers un élargissement de l'accès à certaines données et, plus généralement, à l'amélioration des informations que fournissent les entreprises à l'administration.

1. L'élargissement de l'accès aux registres des trusts et des bénéficiaires effectifs

S'agissant du registre des trusts, et ainsi qu'il a été vu dans le tableau de synthèse au début du présent rapport, la recommandation consistant à l'ouvrir de façon encadrée a été mise en œuvre dans le cadre de la transposition de la cinquième directive anti-blanchiment⁽¹⁾.

Désormais, et en application de l'article L. 167 du LPF, les registres des trusts et des fiducies sont accessibles, de façon encadrée, aux personnes qui justifient d'un intérêt légitime dans la prévention ou la lutte contre le blanchiment, au regard de leurs activités.

(1) Ordonnance n° 2020-115 du 12 février 2020 renforçant le dispositif national de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, article 14.

Cette ordonnance a également, par son article 8, accru la transparence du registre des bénéficiaires effectifs prévu à l'article L. 561-46 du code monétaire et financier (CMF) en rendant certaines informations accessibles au public.

2. Vers une publicité encadrée des déclarations pays par pays

S'agissant de la déclaration pays par pays, ou « *CbCR* »⁽¹⁾, la mission d'information recommandait de soutenir sa publicité au niveau de l'Union européenne, et de réfléchir à un accès public encadré aux fins de mise en commun des moyens d'enquête et de renforcement des capacités de l'administration.

Là aussi, la recommandation a connu une suite positive.

a. L'état du droit en matière de déclaration pays par pays

Pour mémoire, le *CbCR* consiste, pour une entreprise, à indiquer dans une déclaration, pour chaque juridiction dans laquelle elle exerce des activités, des informations sur le chiffre d'affaires, le bénéfice avant impôt, les impôts acquittés ou encore les effectifs. Le *CbCR* est prévu à l'article L. 511-45 du CMF pour les banques et à l'article 223 *quinquies* C du CGI pour les autres entreprises dont le chiffre d'affaires consolidé est d'au moins 750 millions d'euros⁽²⁾.

Seule la déclaration pays par pays des banques est publique – cette publicité étant consacrée au niveau européen par la directive CRD IV du 26 juin 2013⁽³⁾ –, celle des autres entreprises n'étant destinée qu'à l'administration.

La tentative de rendre cette dernière publique a été censurée par le Conseil constitutionnel en 2016, en raison d'une atteinte manifestement disproportionnée à la liberté d'entreprendre⁽⁴⁾.

Aussi, seule une initiative européenne serait de nature à assurer une publicité du *CbCR* sans encourir de risque constitutionnel, expliquant le sens de la recommandation de la mission d'information en 2018.

(1) « Country by Country Reporting ».

(2) Il existe également, pour les entreprises des secteurs extractifs et forestiers, un rapport sur les paiements effectués au profit des juridictions dans lesquelles elles exercent, rendu public en application de l'article L. 225-102-3 du code de commerce.

(3) Directive n° 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE.

(4) Conseil constitutionnel, décision n° 2016-741 DC du 8 décembre 2016, Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, § 100 à 104.

b. L'évolution des négociations européenne en direction d'une plus grande publicité

C'est précisément ce vers quoi semblent s'orienter les institutions européennes. En effet, le Conseil de l'Union européenne a, le 3 mars 2021, chargé la présidence portugaise de l'Union de négocier avec le Parlement européen sur la proposition de directive relative à la publicité du *CbCR* ⁽¹⁾.

Cette proposition de directive, qui modifie la directive n° 2013/34 sur l'information financière ⁽²⁾, a été présentée par la Commission européenne en 2016 et prévoit une publicité concernant les entreprises dont le chiffre d'affaires des deux derniers exercices excède 750 millions d'euros, qu'elles soient établies ou non dans l'Union européenne – dans l'hypothèse où l'entité mère du groupe est établie hors de l'Union, l'obligation pèserait sur une filiale relevant de la législation d'un État membre.

Les informations devant figurer dans le *CbCR* public devraient être présentées :

- pour chaque États membres de l'Union européenne ;
- et pour chaque juridiction fiscale non coopérative (c'est-à-dire qui figure sur la « liste noire » de l'Union européenne).

Les informations seraient présentées de façon agrégée s'agissant des autres juridictions fiscales.

Le champ de la ventilation géographique prévue par la proposition pour laquelle le mandat de négociation a été donné est distinct de celui souhaité par le Parlement européen, qui a adopté en mars 2019 une résolution législative étendant le champ de la publicité prévue par la proposition de directive à l'ensemble des juridictions fiscales ⁽³⁾. Le Parlement européen a cependant adopté une clause de sauvegarde dispensant la publication de certaines informations si cela « porterait gravement préjudice à la position commerciale des entreprises », sans que cette dispense ne puisse empêcher une « compréhension juste et équilibrée de la situation fiscale de l'entreprise » ⁽⁴⁾.

(1) Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur le bénéfice ([COM/2016/0198 final – 2016/0107 \(COD\)](#)). Cette proposition figure en [annexe](#) du mandat de négociation adopté dans la réunion du Conseil du 3 mars 2021.

(2) Directive n° 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

(3) Résolution législative du Parlement européen du 27 mars 2019 sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur le bénéfice ([P8_TA\(2019\)0309](#)) ; les modifications résultent des amendements n^{os} 35, 42 à 44 et 83.

(4) *Ibid.*, dispositif résultant de l'amendement n° 83.

c. Les observations qu'appelle la publicité de la déclaration pays par pays

La rapporteure ne peut que se réjouir de l'avancée significative réalisée par l'Union sur la publicité du *CbCR*, qui renforce la transparence et fait directement écho à la recommandation faite par la mission en 2018.

Cette avancée, compte tenu des chances sérieuses de concrétisation qu'elle traduit, appelle plusieurs observations.

- En premier lieu, et bien que cela puisse relever de l'évidence, le *CbCR* existe déjà et les entreprises sont tenues de fournir les informations sur leurs activités juridiction par juridiction, à l'administration.

La publicité consiste donc moins en la création d'une nouvelle obligation de transparence qu'en un élargissement des destinataires des informations produites dans le cadre de cette obligation.

- En deuxième lieu, le fait que le champ géographique retenu par le Conseil soit plus restreint que celui proposé par le Parlement peut être vu non comme un manque de volonté, mais plus comme une forme de prudence et de pragmatisme.

La publicité du *CbCR* ne doit pas omettre les considérations liées à la position commerciale des entreprises et à leur compétitivité vis-à-vis de leurs concurrentes étrangères, ce que traduit d'ailleurs la clause de sauvegarde prévue par le Parlement européen lui-même. Or, une application immédiate de la publicité à l'ensemble des juridictions fiscales peut présenter un risque politique en cristallisant des oppositions de nombreux États membres. Le champ plus restreint, mais qui est au demeurant déjà important, est ainsi un facteur propice à une adhésion large des États membres – ce que semble appuyer l'accord majoritaire obtenu au Conseil.

Une publicité étendue pourrait en outre heurter des pays tiers à l'Union européenne qui participent aux travaux en cours à l'OCDE sur l'amélioration du *CbCR* « classique », c'est-à-dire non public et destiné aux administrations. Le risque serait alors de compromettre ces travaux internationaux, ce qui n'apparaît pas souhaitable.

- En troisième lieu, l'aboutissement de la proposition de directive ne permettrait pas nécessairement à la France de décider, unilatéralement, d'étendre la publicité au-delà du champ que prévoirait le droit européen, c'est-à-dire à l'ensemble des juridictions. Les motifs ayant conduit à la censure constitutionnelle en 2016 pourraient en effet s'opposer à un tel élargissement, qui serait susceptible de porter atteinte à la liberté d'entreprise au regard des obligations plus légères qui pèseraient sur les autres entreprises.

Au demeurant, et ainsi qu'il résulte des précédents développements, démarrer par un champ ciblant les États membres et les juridictions non coopératives paraît prudent et n'interdit pas de poursuivre ultérieurement la réflexion au niveau européen en vue d'une éventuelle publicité élargie.

- En dernier lieu, l'éventuelle consécration de la publicité du *CbCR* doit être l'occasion de se pencher sur le contenu même de la déclaration pour en améliorer le contenu afin d'assurer à l'outil son efficacité maximale.

L'absence d'harmonisation complète entre les pays – sur laquelle travaille l'OCDE – est, en soi, un facteur pouvant nuire à la fiabilité des données du *CbCR* et donc à l'efficacité de l'outil.

Ainsi, la définition du chiffre d'affaires consolidé retenu pour apprécier l'assujettissement d'un groupe à l'obligation de *CbCR* peut varier selon les juridictions, certaines n'imposant pas la prise en compte des produits exceptionnels et des gains tirés d'investissements ⁽¹⁾.

Par ailleurs, le chiffre d'affaires tiré des ventes gagnerait à être présenté non seulement en fonction des transactions réalisées avec des parties liées et des parties indépendantes, mais aussi en fonction de la destination de ces transactions indépendamment de l'existence de parties. Une entreprise peut en effet vendre directement des produits à des consommateurs établis dans une juridiction sans y disposer d'entités ou d'implantations. Cet élément apparaît d'autant plus important que l'une des réformes en cours de négociation à l'OCDE, le « pilier 1 », repose sur une logique de participation à la vie économique d'une juridiction indépendamment d'une éventuelle présence physique.

- En tout état de cause, la publicité du *CbCR* doit être appréhendée sans omettre la complexité inhérente d'un tel outil et des données qu'il contient. Le *CbCR* est un instrument précieux, mais son exploitation suppose un travail soutenu réalisé par des spécialistes, et est rendue potentiellement plus délicate en l'absence d'harmonisation fiable des données.

Le principe d'une publicité encadrée du *CbCR* constitue donc un progrès en matière de transparence et peut renforcer le consentement à l'impôt. Cependant, il ne faudrait pas que cette publicité aboutisse à des conclusions erronées sur l'activité d'un groupe ou sur sa situation économique et fiscale, en raison d'une analyse trop rapide ou non exhaustive ou à cause d'un manque de formation à l'exploitation des informations contenues dans le *CbCR*.

(1) Voir ainsi OCDE, Instructions relatives à la mise en œuvre des déclarations pays par pays : [synthèse des approches adoptées par les juridictions](#), page 2.

VI. LA MODERNISATION DE L'ADMINISTRATION : L'AMÉLIORATION DES OUTILS ET LA MISE EN PLACE D'UNE NOUVELLE RELATION DE CONFIANCE

Le dernier sujet que la rapporteure souhaite aborder dans cette partie du rapport consacrée aux focus sur certains points des travaux de la mission d'information est celui de la modernisation de l'administration.

Cette modernisation reposait sur plusieurs axes directeurs : les outils de contrôle, les compétences et les relations avec les contribuables – en l'occurrence, les entreprises, compte tenu de l'objet de la mission.

A. L'AMÉLIORATION DES OUTILS DE CONTRÔLE FISCAL : CHAÎNE FISCALE ET « DATA MINING »

S'agissant des outils, la mission proposait leur adaptation aux spécificités de certaines populations de contribuables, en associant les services opérationnels à leur élaboration et en assurant une information embrassant l'ensemble du cycle de contrôle.

Les auditions conduites dans le cadre du suivi des travaux de la mission ont mis en évidence deux projets informatiques importants en cours :

– une refonte des applications de suivi de l'activité de contrôle (projet « PILAT »), portant sur le contrôle en tant que tel, le recouvrement et, le cas échéant, la phase contentieuse, permettant d'avoir une vue plus intégrée du contrôle fiscal et des contribuables ;

– une montée en puissance du « *data mining* » dans le cadre du projet « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » (CFVR).

• À la fin de l'année 2020, les différents acteurs associés au contrôle fiscal ont été réunis au sein d'un unique service, le service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal (SJCF), fruit de la fusion du service juridique de la fiscalité et du service du contrôle fiscal.

Loin d'être une simple réorganisation cosmétique, cette fusion permet de formaliser administrativement et fonctionnellement la « chaîne fiscale » qu'appelait de ses vœux la rapporteure en 2018, en embrassant dans un même ensemble tout le processus de contrôle, de la programmation au contentieux.

La refonte des applications informatiques et les modalités de « *data mining* » s'inscrivent elles aussi dans le cadre de la « chaîne fiscale ».

En outre, le CFVR met en œuvre une coopération de différents services, en associant à la programmation informatique les directions spécialisées de contrôle fiscal (DIRCOFI). Cette coopération permet d'adapter les outils de contrôle aux attentes des services opérationnels, et de construire des modèles qui correspondent aux spécificités de certaines populations de contribuables et en fonction des comportements.

- Les nouvelles modalités d'organisation en matière de contrôle correspondent donc tout à fait aux recommandations faites par la mission d'information, ce dont la rapporteure ne peut que se réjouir.

B. L'ENRICHISSEMENT DES COMPÉTENCES DES ACTEURS DU CONTRÔLE : LE DÉVELOPPEMENT DES MOBILITÉS

S'agissant des compétences, il était proposé de renforcer les mobilités entrantes et sortantes pour enrichir les compétences des services de contrôle et de leurs agents – en recourant ponctuellement à des contractuels aux profils techniques et en facilitant les sorties temporaires.

Ce renforcement de la mobilité a été consacré par la loi du 6 août 2019 de transformation de la fonction publique ⁽¹⁾, qui a notamment :

- élargi le recours aux agents contractuels, en particulier à travers la création du CDD de projet d'une durée maximale de six ans permettant la mobilisation de compétences externes (article 17) ;

- facilité la mobilité sortante des agents publics vers le secteur privé, au travers notamment de la portabilité des droits liés au compte personnel de formation (article 58).

C. LA « NOUVELLE RELATION DE CONFIANCE » : VERS L'ADMINISTRATION FISCALE DU XXI^E SIÈCLE

Enfin, le troisième axe de modernisation de l'administration portait sur la relation de cette dernière avec les contribuables et sur le renforcement de la sécurité juridique. Là aussi, le bilan est positif.

Si les relations entre administration et contribuables ne sont pas nouvelles, ainsi qu'en témoignent les possibilités de solliciter la délivrance de rescrits fiscaux et d'accords préalables en matière de prix de transfert (APP), le point de départ du nouveau cadre relationnel paraît être la loi du 10 août 2017 pour un État au service d'une société de confiance, dite « loi ESSOC » ⁽²⁾.

1. Les modalités de la nouvelle relation de confiance

Cette « nouvelle relation de confiance », présentée par le Gouvernement le 14 mars 2019, repose sur sept mesures poursuivant trois séries d'objectifs.

- D'une part, l'accompagnement individualisé des entreprises, à travers l'accompagnement fiscal personnalisé des PME et le partenariat fiscal des ETI et des grandes entreprises, l'amélioration du traitement des demandes de rescrits et l'appui des entreprises à l'international, aboutit à la mise en place d'un dialogue continu indépendamment de tout contrôle fiscal.

(1) Loi n° 2019-828 du 6 août 2019 de transformation de la fonction publique.

(2) Loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance.

Dans le cadre de cet accompagnement fiscal (qu'il s'agisse de celui pour les PME ou du partenariat fiscal pour les ETI et les grandes entreprises), l'administration prend position sur les aspects faisant l'objet de la démarche, cette position étant opposable en cas de contrôle ultérieur.

- D'autre part, l'examen de conformité fiscale et, plus généralement, l'amélioration des échanges lors de contrôles, rénovent le contrôle fiscal

- Enfin, est offerte aux entreprises la possibilité de procéder spontanément à la régularisation de leur situation, à l'image de ce que prévoyait pour les particuliers, entre 2013 et 2017, l'ancien service de traitement des déclarations rectificatives (STDR). Cette traduction concrète du « droit à l'erreur » porté par la loi ESSOC conduit à une rectification du résultat de l'entreprise assortie d'un allègement des pénalités et intérêts de retard par rapport à ce qui aurait été dû en cas de rectification résultant d'un contrôle, comme l'illustre le tableau suivant.

EFFETS DE LA MISE EN CONFORMITÉ SUR LES MAJORATIONS ET INTÉRÊTS

Taux de la majoration		Intensité de la réduction des intérêts de retard
Taux de droit commun	Taux dans le cadre de la mise en conformité	
10 %	0 %	50 %
40 %	15 %	40 %
80 %	30 %	40 %

Source : Circulaire du ministre de l'action et des comptes publics du 28 janvier 2019 relative au traitement des demandes de mise en conformité fiscale des entreprises.

La nouvelle relation de confiance substitue ainsi à une approche intrusive, coercitive et punitive, une logique de dialogue et d'accompagnement pour renforcer la sécurité juridique des entreprises et améliorer l'exercice des contrôles.

Conjuguée à la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude précitée, elle offre un équilibre entre accompagnement accru des entreprises de bonne foi et efficacité renforcée des outils de contrôle et de sanction.

2. Le bilan positif de la nouvelle relation de confiance

Ce dispositif ambitieux rencontre un succès certain, comme en témoigne le bilan réalisé en mars 2021 ⁽¹⁾.

- Près de 400 entreprises ont bénéficié de l'accompagnement des PME (au 31 janvier 2021) ; la première année « pleine » de mise en œuvre de cet outil a connu une hausse importante du nombre d'entreprises volontaires (368 entreprises fin 2020 contre 118 fin 2019, soit une progression de 211 %). Environ 40 % de ces PME sont des TPE.

(1) *Gouvernement*, Bilan de la relation de confiance – Deux ans après le lancement des nouvelles mesures visant à offrir aux entreprises un cadre rénové dans leurs relations avec les organismes fiscaux et sociaux : des avancées visibles dans l'accompagnement et la reconnaissance des erreurs de bonne foi, [dossier de presse](#), 8 mars 2021.

Sur le fond, les demandes des PME concernent majoritairement les impôts sur le bénéfice (IS et IR), qui représentent 65 % du total. Viennent ensuite la TVA (22 %) et les impôts locaux (13 %).

En ce qui concerne les ETI et les grandes entreprises, 43 partenariats ont été signés avec 39 groupes qui représentent plus de 2 400 sociétés réunissant plus de 750 000 salariés et réalisant un chiffre d'affaires cumulé de près de 350 milliards d'euros.

- Le guichet de mise en conformité a, quant à lui, pris en charge 70 demandes émanant aussi bien de grandes entreprises que de PME et portant pour beaucoup sur le caractère occulte d'une activité ou l'omission d'actifs.

L'objet des demandes de mise en conformité illustre d'ailleurs un autre aspect vertueux du dispositif : sa nature pédagogique, qui permet aux entreprises de mieux connaître les règles fiscales applicables et qui est ainsi susceptible de grandement limiter les erreurs pour l'avenir.

- La procédure de régularisation en cours de contrôle, par laquelle un contribuable – entreprise comme particulier – reconnaît les erreurs commises de bonne foi et qui permet ainsi de réduire la durée des contrôles et de limiter les contentieux ultérieurs, a connu une augmentation massive depuis la loi ESSOC : alors qu'étaient auparavant enregistrées environ 3 800 procédures de régularisation par an, plus de 67 400 régularisations en cours de contrôle ont été totalisées sur la seule période 2019-2020.

- Enfin, le traitement des rescrits s'est lui aussi amélioré à la suite de la loi ESSOC, accroissant ainsi la sécurité juridique des contribuables et leur compréhension des normes fiscales :

- le nombre de rescrits traités par an en 2019 et en 2020 est en hausse d'environ 10 % par rapport à 2018 ;

- le délai moyen de traitement est en ligne avec l'objectif de trois mois fixé dans le cadre de la nouvelle relation de confiance : il est de 87 jours – et descend à 65 jours pour les PME – et près de 75 % du total des demandes sont traités dans les trois mois (ce taux atteignant plus de 85 % pour les PME) ;

- une nouvelle rubrique a été créée dans le *Bulletin officiel des finances publiques* (BOFiP), publiant les rescrits.

- D'une manière générale, la nouvelle relation de confiance a permis une nette amélioration de la confiance que les dirigeants d'entreprise placent dans l'administration fiscale : celle-ci a augmenté de 10 points entre 2019 et 2020, atteignant un taux de 76 %.

3. Les compléments envisageables à la nouvelle relation de confiance

Les progrès permis par la nouvelle relation de confiance doivent se poursuivre, afin qu'un maximum d'entreprises puissent être accompagnées utilement par l'administration.

Le dispositif paraît aussi pouvoir être complété sur certains aspects qui disposent déjà d'un fondement législatif, notamment s'agissant de la labellisation des entreprises vertueuses. Prévu par l'article 17 de la loi ESSOC, le principe de cette labellisation est lié à l'accompagnement des entreprises et constitue une modalité de publicité permettant la reconnaissance des entreprises qui s'engagent dans le dispositif.

D'après les informations recueillies par la rapporteure, s'il n'y a pas formellement de labellisation, l'objectif de cette dernière est atteint, au moins partiellement, par la mention que les entreprises font de leur participation à l'accompagnement fiscal.

Le fait que les entreprises intègrent d'elles-mêmes l'intérêt de la relation de confiance, non seulement sous l'angle fiscal, mais aussi en termes d'image, est bienvenu. Néanmoins, il paraît utile qu'une vraie labellisation à l'initiative de l'administration puisse voir le jour : cela sortirait de la seule logique d'image de marque à l'initiative de l'entreprise et traduirait une forme de reconnaissance officielle de la part de l'administration.

SECONDE PARTIE— LA RÉFORME NÉGOCIÉE À L’OCDE : MODERNISER LA FISCALITÉ INTERNATIONALE AUTOUR DE DEUX PILIERS

Ainsi qu’il a été vu dans les développements qui constituent la première partie du présent rapport, une réforme fiscale d’une ampleur inédite est en cours de négociation sous l’égide de l’OCDE dans le cadre du mandat confié à cette organisation par le G20 et associant l’ensemble des participants au Cadre inclusif (qui rassemble plus de 125 juridictions fiscales collaborant à la mise en œuvre du projet « BEPS »).

Cette réforme s’articule autour de deux « piliers », le premier modifiant les modalités d’affectation des droits d’imposer et de répartition des bénéfices entre juridictions fiscales, le second visant à soumettre les bénéfices insuffisamment imposés à un impôt minimum.

Déjà présentés de façon synthétique dans la première partie de ce rapport ⁽¹⁾, ces deux « piliers » sont étudiés dans les développements qui suivent de façon plus détaillée et complète – chacun d’entre eux faisant en outre l’objet d’un encadré de synthèse au début de la partie qui lui est consacrée.

L’objectif de cette seconde partie est de permettre au lecteur d’appréhender le mieux possible les modalités prévues de la réforme, les effets de cette dernière et les interrogations qui demeurent. Pour tout complément, en particulier s’agissant de certains aspects techniques, le lecteur pourra utilement se référer aux (copieux) documents produits par l’OCDE ⁽²⁾.

(1) Cf. supra, *Première partie, III, B, 1.*

(2) Pour le « pilier 1 » : OCDE, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – [Rapport sur le blueprint du Pilier Un](#), Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices, 2020. Pour le « pilier 2 » : OCDE, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – [Rapport sur le blueprint du Pilier Deux](#), Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices, 2020. Pour l’impact économique : OCDE, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie – [Évaluation d’impact économique](#), Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices, 2020.

I. LE « PILIER 1 » : L'ATTRIBUTION AUX JURIDICTIONS DE MARCHÉ D'UN NOUVEAU DROIT D'IMPOSER UNE FRACTION DE CERTAINS BÉNÉFICES

Synthèse du « pilier 1 »

Le « pilier 1 » de la réforme négociée à l'OCDE vise à répondre aux difficultés liées aux nouveaux modèles d'affaires qui peuvent se dispenser d'une présence physique dans une juridiction fiscale pour y conduire des activités et en dégager des bénéfices. Il consiste ainsi à créer une nouvelle règle de lien, le « nexus », indépendamment de la présence physique, et à mettre en place de nouvelles modalités de répartition du bénéfice entre les juridictions de marché (le « montant A »).

Ce premier « pilier » concernerait les multinationales dont le chiffre d'affaires dépasse 750 millions d'euros et qui retirent des activités couvertes précisées ci-après un chiffre d'affaires d'origine étrangère dépassant lui aussi un certain montant restant à déterminer. Les activités couvertes seraient de deux ordres :

- les services numériques automatisés (« *automated digital services* », ou « ADS ») ;
- les entreprises en étroite relation avec les consommateurs (« *consumer-facing businesses* », ou « CFB »).

Le « nexus » avec chaque juridiction de marché serait apprécié au regard, notamment, d'un seuil de chiffre d'affaires tiré des activités ciblées dans la juridiction concernée.

Une fois ce nouveau droit d'imposition reconnu, le « pilier 1 » prévoit de répartir entre les juridictions de marché avec lesquels un « nexus » est établi, une fraction du bénéfice résiduel tiré des activités ciblées, le « montant A ».

La détermination du « montant A » supposerait un processus en plusieurs étapes :

- déterminer l'assiette à prendre en compte, appréciée à partir des résultats comptables et faisant l'objet de différents retraitements ;
- fixer un seuil de rentabilité permettant de déterminer le bénéfice résiduel au sens du « pilier 1 » ;
- fixer une proportion du bénéfice résiduel qui sera réparti entre les juridictions de marché ;
- enfin, ventiler le « montant A » global ainsi obtenu entre les différentes juridictions de marché à hauteur de la part du chiffre d'affaires qu'elles représentent.

En l'état des négociations, l'approche qui paraît privilégiée est une formule « 10-20 », c'est-à-dire une répartition entre les juridictions de marché de 20 % du bénéfice résiduel, entendu comme la part du bénéfice qui excède un seuil de rentabilité de 10 %.

La mise en œuvre du « pilier 1 », qui supposera des mécanismes d'élimination des doubles impositions, devrait passer par une convention multilatérale.

● Le « pilier 1 » entend adapter la fiscalité internationale aux évolutions de l'économie, en réformant les règles portant sur le lien fiscal et la répartition des bénéfices entre les juridictions, afin de dépasser l'exigence actuelle de présence physique devenue obsolète dans un certain nombre de situations et face à certains modèles d'affaires.

Concrètement, le « pilier 1 » permettra aux juridictions de marché, c'est-à-dire aux pays et territoires où se trouvent les consommateurs et les utilisateurs, d'imposer une fraction des bénéfices dégagés par un groupe multinational.

Ce premier « pilier » fonctionne « à assiette constante », c'est-à-dire qu'il ne débouche pas par lui-même sur l'identification d'une nouvelle assiette en plus de l'assiette fiscale existante : il modifie la répartition de cette assiette entre les juridictions fiscales.

Le gain total en termes de recettes fiscales au niveau mondial susceptible d'être dégagé de la mise en œuvre du « pilier 1 », relativement modeste ⁽¹⁾ tend à démontrer que le rendement ne constitue pas la finalité du « pilier 1 » : l'objectif poursuivi est de réallouer les droits d'imposition et les bénéfices ainsi imposables afin que les règles fiscales internationales soient le plus possible en adéquation avec la réalité économique moderne.

- Les développements qui suivent sont concentrés sur un des aspects du « pilier 1 » et de l'approche unifiée qu'il embrasse, à savoir le « montant A », qui constitue – ainsi qu'il a été précédemment vu – l'évolution la plus radicale que la réforme de l'OCDE propose dans le cadre du « pilier 1 ». Pour mémoire, l'approche unifiée comprend également des aménagements aux règles de répartition des bénéfices à travers les montants B et C, qui s'inscrivent dans le cadre des règles existantes et du principe de pleine concurrence ⁽²⁾.

A. LE CHAMP D'APPLICATION DU « PILIER 1 » : LES ACTIVITÉS ET LES ENTREPRISES CONCERNÉES

Toutes les entreprises ne devraient pas être concernées par le montant A dans le cadre du « pilier 1 », loin de là. D'une part, seules certaines activités ont vocation à être visées, d'autre part, seules les plus grandes entreprises dégagant un niveau de profit suffisamment important verront leurs bénéfices réalloués entre les juridictions fiscales.

1. Les activités ciblées : services numériques et relations avec les consommateurs

- Les nouvelles règles prévues par le « pilier 1 » au titre du montant A ont vocation à s'appliquer aux activités qui traduisent une participation à la vie économique d'une juridiction fiscale de marché sans pour autant s'appuyer sur une présence physique.

(1) Cf. *infra*, III, pour une analyse détaillée de l'impact.

(2) Cf. *supra*, Première partie, III, B, 1.

Aussi, deux catégories d'activités ont été identifiées par l'OCDE pour l'application du « pilier 1 » :

– les services numériques automatisés (« *automated digital services* », ou « ADS ») ;

– les entreprises en étroite relation avec les consommateurs (« *consumer-facing businesses* », ou « CFB »).

● Le « pilier 1 », en l'état de son architecture et des négociations internationales, ne se limiterait donc pas aux seules entreprises numériques, mais embrasserait d'autres activités relevant d'une économie plus « traditionnelle ». Ce champ élargi – par rapport à un ciblage du seul numérique – repose sur deux éléments principaux de justification :

– politiquement, il serait vraisemblablement risqué de ne viser que les géants du numérique, qui sont essentiellement américains : une telle approche pourrait en effet favoriser un désengagement des États-Unis, ce qui n'est pas souhaitable dans la perspective d'une mise en œuvre effective du « pilier 1 » ;

– fonctionnellement, le champ actuellement retenu est cohérent : c'est la participation des activités (et des entreprises) à la vie de la juridiction de marché qui détermine l'inclusion dans le « pilier 1 », et les services numériques ne sont pas les seuls à s'appuyer sur les consommateurs pour améliorer la valeur créée.

● L'identification des activités couvertes, ADS et CFB, fait l'objet de la part de l'OCDE de précisions importantes synthétisées ci-après, et auxquelles il est renvoyé pour tout complément ⁽¹⁾.

a. Les services numériques automatisés (ADS)

Les services numériques automatisés (ADS) sont identifiés au moyen de deux listes, l'une positive recensant les activités incluses, l'autre négative excluant expressément certaines activités, et à l'aide d'une définition générale permettant de résoudre les questions portant sur des activités ne figurant sur aucune des listes. Le tableau suivant fait état des deux listes concernant les ADS.

(1) OCDE, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – [Rapport sur le blueprint du Pilier Un](#), *Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2020, pages 21 à 71.

CHAMP DU PILIER 1 : SERVICES NUMÉRIQUES AUTOMATISÉS (ADS)

Liste positive (activités incluses)	Liste négative (activités exclues)
Services de publicité en ligne	Services professionnels personnalisés
Vente ou aliénation de données d'utilisateurs	Services d'enseignement en ligne personnalisés
Moteurs de recherche en ligne	Vente en ligne de biens et services autres que des services numériques automatisés
Plateformes de réseaux sociaux	Internet des objets
Plateformes d'intermédiation en ligne	Services de fourniture d'accès à internet
Services de contenus numériques	
Jeux en ligne	
Services d'enseignement en ligne normalisés	
Services d'informatique en nuage (cloud computing)	

Source : OCDE.

Si une activité figure sur l'une des deux listes, la question de son inclusion ou de son exclusion est aisément traitée. En revanche, si elle ne relève pas des catégories inscrites, son éventuelle inclusion dans le champ du « pilier 1 » renvoie à la définition générale des ADS donnée par l'OCDE, qui vise les activités dont le service :

- est automatisé (supposant, une fois la mise en place du système, une intervention humaine minimale) ;
- et est numérique (fourni à partir d'internet ou d'un réseau électronique).

À titre d'exemple, si une plateforme d'intermédiation permettant la mise en relation entre un hôtel et des utilisateurs pour réserver des nuitées relève du champ des ADS, tel n'est pas le cas du service de réservation en ligne d'un hôtel : dans ce second cas, les revenus ne sont pas tirés du service en ligne, mais de la prestation d'hébergement proprement dite. La condition tenant au caractère numérique du service fait donc défaut.

b. Les entreprises en relation étroite avec les consommateurs (CFB)

L'identification du champ des entreprises en relation étroite avec les consommateurs (CFB) ne repose pas sur les mêmes modalités que les ADS : il n'y a pas de listes positive et négative *a priori*, mais une définition générale des entreprises en relation étroite avec les consommateurs, à savoir les entreprises qui tirent des revenus de la fourniture de types de biens ou services couramment vendus aux consommateurs (incluant les revenus tirés de la concession de licences de biens incorporels ou de franchise en lien avec une telle fourniture).

Sont expressément exclues les acquisitions par des consommateurs à des fins commerciales ou professionnelles : le champ des CFB cible la fourniture aux particuliers d'articles acquis pour leur usage personnel.

Sans que la liste qui suit soit exhaustive, peuvent être mentionnées comme activités qui devraient entrer dans le champ des CFB⁽¹⁾ :

- les produits informatiques personnels, dont les téléphones portables, les logiciels et les appareils ménagers connectés ;
- les vêtements ;
- les articles de toilette ;
- les produits de luxe et les produits cosmétiques ;
- les produits alimentaires et les boissons ;
- les concessions de licence dans les secteurs de l’hôtellerie et de la restauration ;
- les véhicules automobiles.

c. Les activités expressément exclues du « pilier 1 »

Enfin, certaines activités sont, en l’état, expressément exclues du champ d’application du « pilier 1 » (étant entendu que la plupart d’entre elles auraient été en tout état de cause hors champ dans la mesure où elles ne relèvent pas des ADS ou des CFB) :

- les ressources naturelles (activités extractives, fourniture de produits agricoles et sylvicoles et de produits d’énergies renouvelables) ;
- les services financiers ;
- la construction, la vente et la location d’immeubles à usage résidentiel ;
- le transport aérien et maritime.

2. Les seuils d’assujettissement au « pilier 1 » reposant sur le chiffre d’affaires

Le fait, pour un groupe, d’exercer une activité couverte au titre des ADS ou des CFB, n’emporte pas nécessairement l’inclusion de ce groupe dans le champ du montant A dans le cadre du « pilier 1 ». Ce volet de la réforme a en effet vocation à s’appliquer seulement aux plus grandes entreprises qui tirent un niveau suffisamment important de revenus des activités couvertes.

Ce calibrage est vu par l’OCDE comme nécessaire, au moins dans un premier temps, en raison des coûts potentiels que supposerait la mise en œuvre du « pilier 1 » – en particulier s’agissant des coûts de conformité – et de la charge massive qui pèserait sur les entreprises, mais aussi sur les administrations fiscales, dans l’hypothèse d’une application généralisée à l’ensemble des entreprises des secteurs d’activité visés.

(1) [Déclaration](#) du Cadre inclusif sur le BEPS de l’OCDE et du G20 relative à l’approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie, 31 janvier 2020, page 12.

En conséquence, un double critère d’assujettissement des entreprises en fonction de leur chiffre d’affaires est prévu, à travers deux seuils cumulatifs :

- un seuil de chiffre d’affaires global ;
- un seuil de chiffre d’affaires tiré des activités couvertes à l’étranger.

● Le premier des deux seuils d’assujettissement, le chiffre d’affaires global, correspondrait au chiffre d’affaires réalisé par un groupe au niveau mondial et serait apprécié au regard du chiffre d’affaires annuel consolidé du groupe.

Si sa détermination exacte fait toujours partie des points faisant l’objet des négociations en cours, l’OCDE suggère de retenir un seuil de 750 millions d’euros, déjà mis en œuvre par l’organisation et l’Union européenne – il s’agit notamment du seuil à partir duquel un groupe est soumis à la déclaration pays par pays.

Un tel seuil de 750 millions d’euros présenterait ainsi une double pertinence :

– dans la mesure où il existe déjà, il serait difficilement susceptible d’être vu comme arbitraire ;

– étant le seuil de la déclaration pays par pays, il assure l’existence d’une documentation élaborée par les entreprises et vérifiée par les administrations fiscales à même de contrôler la bonne mise en œuvre des nouvelles règles.

● Le second des deux seuils complète le premier en portant sur le chiffre d’affaires retiré par le groupe des activités couvertes (ADS et CFB) réalisées à l’étranger – c’est-à-dire hors du marché national.

Le principe de ce second seuil permet d’éviter que le montant A ne concerne des entreprises dont les bénéficiaires à l’étranger sont marginaux – la charge alors induite par la mise en œuvre des nouvelles règles serait excessive par rapport aux effets de celles-ci.

Illustration de l'intérêt du second seuil prévu au titre du « pilier 1 »

L'exemple suivant illustre l'intérêt de disposer, parallèlement au seuil de chiffre d'affaires global, d'un second seuil reposant sur le chiffre d'affaires tiré d'activités couvertes réalisées à l'étranger.

Il repose sur des modalités correspondant à la formule « 10-20 », qui fera l'objet d'une présentation détaillée dans les développements suivants, consistant à retenir un seuil de rentabilité de 10 % et une affectation aux juridictions de marché de 20 % du bénéfice résiduel ⁽¹⁾.

Une entreprise réalise un chiffre d'affaires couvert (entrant dans le champ du montant A) de 300 millions d'euros, et en dégage 45 millions d'euros de bénéfice avant impôt (marge de 15 %) :

- les bénéfices résiduels s'élèvent à 15 millions d'euros ;
- la fraction à répartir aux juridictions de marché (montant A) est de 3 millions d'euros (20 % de 15 millions d'euros).

En retenant un taux d'IS de 25 %, on aboutit à des recettes fiscales supplémentaires au titre du montant A qui s'élèvent à 750 000 euros.

Un tel montant n'est évidemment pas anodin, mais il demeure relativement marginal à l'échelle mondiale. En outre, si le montant A doit être réparti entre plusieurs juridictions, le gain fiscal sera d'autant plus réduit pour chacune d'elles.

(1) Cf. infra, C, 2, a.

De l'aveu même de l'OCDE, ce second seuil suppose des travaux complémentaires, notamment pour déterminer avec précision la notion de marché national – ainsi que le niveau du seuil, élément essentiel ⁽¹⁾.

B. LES NOUVELLES RÈGLES DU LIEN AVEC LES JURIDICTIONS DE MARCHÉ : LE « NEXUS »

L'objectif du « pilier 1 », au titre du montant A, est de modifier la répartition des bénéfices afin d'en attribuer une fraction aux juridictions de marché. Cela suppose, avant de déterminer à combien chacune de ces juridictions aura droit, d'identifier celles qui seront éligibles à cette attribution : il s'agit du « nexus », le lien avec la juridiction fiscale qui conduit à reconnaître à cette dernière le droit d'imposer.

(1) OCDE, Rapport précité sur le blueprint du « pilier 1 », page 68.

1. Les modalités proposées de détermination du « nexus »

Les modalités de détermination du « nexus » pourraient varier selon que l'activité considérée relève des ADS ou des CFB – telles sont les pistes explorées par l'OCDE à ce stade.

- S'agissant des ADS, c'est-à-dire des services numériques automatisés, l'OCDE suggère qu'un simple seuil de chiffre d'affaires par juridiction serait suffisant.

Le dépassement de ce seuil témoignerait de la participation d'une entreprise à la vie économique de la juridiction, matérialisant ainsi le « nexus ».

- S'agissant des CFB, c'est-à-dire des entreprises en étroite relation avec les consommateurs, des indicateurs supplémentaires sont à l'étude par l'OCDE, qui considère qu'un volume de ventes excédant un seuil donné ne traduit pas nécessairement une participation active à la vie économique du marché considéré, à la différence des ADS.

L'un de ces possibles indicateurs supplémentaires pourrait être la présence physique. Néanmoins, outre le fait qu'un tel indicateur puisse conduire à revenir, peu ou prou, aux règles actuelles que le « pilier 1 » essaie précisément d'adapter et de dépasser, il repose sur une approche consistant à définir un établissement stable de façon autonome, c'est-à-dire de retenir une définition de l'établissement stable qui ne serait pas nécessairement celle des conventions fiscales et qui serait sans effet sur la mise en œuvre de celles-ci. Il s'agit là d'un facteur de complexité potentiel à garder à l'esprit.

Un autre indicateur pour les CFB reposerait sur une présomption de participation dès lors que le seuil de chiffre d'affaires fixé serait dépassé. Si les documents de l'OCDE ne sont guère diserts sur ce point, il est probable que, dans une telle hypothèse, la présomption serait réfragable : il appartiendrait alors à l'entreprise de démontrer qu'elle ne participe pas activement à l'économie du marché. Cet indicateur allierait ainsi simplicité et équité, en assurant une mise en œuvre aisée des règles tout en offrant la possibilité aux entreprises qui le souhaiteraient de contester la présomption prévue.

2. L'éventuelle distinction du seuil de chiffre d'affaires en fonction des activités

Le seuil de chiffre d'affaires pourrait être distinct selon que l'activité relève des ADS ou des CFB. L'OCDE considère en effet que les entreprises ayant une relation étroite avec les consommateurs disposent d'une capacité moindre que les ADS à participer à distance à l'économie d'une juridiction, sans présence physique. Par ailleurs, les marges des activités CFB sont généralement plus faibles que celles des ADS.

En l'état des données disponibles, il semblerait que les seuils de chiffre d'affaires permettant de matérialiser le « nexus » seraient :

- d'un million d'euros pour les activités ADS ;
- de 3 millions d'euros pour les activités CFB ⁽¹⁾.

En tout état de cause, et en attendant que les États s'accordent sur les modalités précises de détermination du « nexus », l'OCDE préconise que le seuil de chiffre d'affaires soit inférieur à 5 millions d'euros, sans quoi trop de petites juridictions de marché se trouveraient exclues du dispositif.

La règle de source du chiffre d'affaires

La détermination de la fraction du chiffre d'affaires attribuable à chaque juridiction apparaît cruciale pour l'appréciation des seuils de chiffre d'affaires permettant :

- de constater l'assujettissement d'une entreprise aux nouvelles règles, à travers le seuil de chiffre d'affaires tiré d'activités couvertes étrangères ;
- de consacrer l'existence du « nexus » avec telle ou telle juridiction de marché.

Les modalités de détermination du chiffre d'affaires couvert attribuable à chaque juridiction, c'est-à-dire la règle de source du chiffre d'affaires, repose sur une série d'indicateurs qui varient en fonction de la nature de l'activité considérée.

L'OCDE présente ces différents indicateurs sur plus de trente pages de documentation ; il y est renvoyé pour tout complément ⁽¹⁾.

À titre d'exemple, le critère de source du chiffre d'affaires tiré d'une activité d'intermédiation de biens corporels (catégorie relevant des ADS) repose sur la localisation de la résidence habituelle de l'acheteur, appréciée à travers des indicateurs tels que les données de géolocalisation ou de l'adresse IP, de l'adresse de livraison ou encore de l'adresse de facturation.

(1) OCDE, Rapport précité sur le blueprint du « pilier 1 », pages 79 à 111.

3. Les pistes complémentaires à l'étude : durée minimale et différenciation en fonction des marchés

● Enfin, deux éléments complémentaires pourraient également être retenus :

– l'exigence d'une durée minimale d'activité dans la juridiction de marché considérée, afin d'accentuer l'effectivité de la participation à la vie économique de cette juridiction et d'éviter d'embrasser des opérations ponctuelles ;

– une différenciation du seuil de chiffre d'affaires en fonction de la taille du marché que représente la juridiction, dans un souci d'équité vis-à-vis des plus petites d'entre elles – un seuil en valeur absolue, surtout s'il est trop élevé, risquerait en effet, en fonction de son niveau, d'exclure de fait certaines juridictions du champ du « pilier 1 ».

(1) OCDE, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – [Points clés](#), Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, octobre 2020, page 28.

• En ce qui concerne la durée minimale, il conviendra, si cette option devait être retenue, de veiller à ce qu'elle ne compromette pas l'effectivité des nouvelles règles :

– une durée trop courte ne permettrait pas d'atteindre l'objectif de consacrer pleinement la participation réelle à la vie économique du marché, et serait alors plus une source de complexité du dispositif qu'un réel atout ;

– une durée trop longue, à l'inverse, risquerait d'exiger une intensité excessive de participation à la vie économique et ne permettrait pas d'appréhender des activités pourtant substantielles dans les juridictions de marché.

Le risque de pratiques abusives à travers un contournement d'un critère de durée ne paraît en revanche pas saillant. D'une part, cela dépendra surtout du taux d'imposition de la juridiction de marché, qui peut être inférieur au taux actuellement supporté par l'entreprise sur la fraction de bénéfice concernée par les nouvelles règles. D'autre part, de telles pratiques supposeraient pour l'entreprise de cesser ses activités dans les juridictions concernées, ce qui pourrait ne pas être dans son intérêt – surtout s'agissant des marchés les plus importants.

C. LES MODALITÉS DE DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION ATTRIBUABLE AUX JURIDICTIONS DE MARCHÉ

Une fois le « nexus » établi, encore faut-il apprécier la part qui revient à chaque juridiction de marché pour laquelle un tel lien a été reconnu.

Il s'agit d'un élément fondamental du « pilier 1 », dans la mesure où reconnaître le droit d'imposer (ici, avec le « nexus », et dans le cadre des règles conventionnelles actuelles, avec notamment l'établissement stable) ne règle que la moitié du problème : une fois reconnu le droit d'imposer, quel est le montant susceptible d'être ainsi imposé ? Sans cette seconde étape, le droit d'imposer demeure vide. Il est en effet relativement vain de se voir reconnaître la possibilité d'imposer des bénéfices si, en vertu des modalités de répartition des bénéfices, ces derniers sont inexistantes.

Dans le cadre du « pilier 1 », les règles relatives au montant A conduiraient à attribuer aux juridictions de marché une fraction du bénéfice résiduel d'un groupe, ce bénéfice résiduel correspondant dans son principe au bénéfice disponible une fois le bénéfice standard (ou routinier) attribué. Le fait d'attribuer « seulement » une fraction de ce bénéfice résiduel s'inscrit pleinement dans la logique du montant A, qui vise la fraction des bénéfices excédant un certain niveau de rentabilité.

1. Les modalités de détermination de la base imposable et les ajustements prévus

● En l'état des négociations, la détermination du montant A reposerait sur les bénéfices du groupe, apprécié à partir de ses états financiers consolidés. Ces derniers seraient établis selon les principes comptables généralement admis (« *generally accepted accounting principles* », ou « GAAP »), tels que les normes IFRS ⁽¹⁾ et les US GAAP.

La segmentation de la mesure de la base d'imposition

La mesure de la base d'imposition pourrait se faire de façon segmentée, d'un point de vue géographique et / ou fonctionnel, c'est-à-dire en ventilant l'assiette :

- par juridiction de marché ;
- par activité incluse dans le champ du « pilier 1 ».

La segmentation présente l'indéniable avantage d'une précision accrue du montant A et permet une mise en œuvre fine des nouvelles règles. Elle est néanmoins source de complexité et de coûts supplémentaires. Un arbitrage sur le principe de la segmentation et ses modalités est donc indispensable dans la perspective d'un accord sur le « pilier 1 ».

Au stade actuel des travaux de l'OCDE, le cadre de segmentation proposé reposerait sur un processus en plusieurs étapes.

D'abord, chaque groupe ventilerait son chiffre d'affaires entre les ADS, les CFB et les activités non couvertes.

Ensuite, serait appréciée l'éligibilité de l'exemption de segmentation, applicable aux groupes dont le chiffre d'affaires mondial serait inférieur à un seuil déterminé, la base d'imposition reposant alors sur une approche au niveau du groupe – ce seuil pourrait progressivement diminuer sur une période de cinq ans.

Enfin, si le groupe n'est pas exempté de la segmentation, il mettrait en œuvre des « marqueurs de segmentation », étant précisé qu'une dispense complémentaire pourrait s'appliquer si les marges de profit sont similaires entre les différents segments identifiés (là encore, au titre du nécessaire équilibre entre mise en œuvre effective et simplicité).

● L'OCDE prévoit également de tenir compte des pertes, aux fins de compensation de la base au niveau du groupe – ou du segment, dans le cas d'une segmentation. Il s'agit d'un mécanisme de report en avant, qui suppose plusieurs arbitrages, tels que :

- l'inclusion des pertes antérieures aux nouvelles règles à titre transitoire ;
- l'éventuelle limitation du report dans le temps – à titre de comparaison, il est rappelé que le report en avant des déficits en France ne fait pas l'objet d'une restriction temporelle mais est au contraire illimité dans sa durée ;
- l'éventuelle inclusion, dans le mécanisme de report, du manque à gagner, lorsque le seuil de rentabilité déclenchant la mise en œuvre des nouvelles règles n'est pas atteint au titre d'un exercice donné.

(1) « International financial reporting standards », soit « normes internationales d'information financière ».

La finalité de ces modalités envisagées de report est non seulement de tenir le plus possible compte de la réalité économique des groupes concernés, mais aussi de lisser les éventuelles variations d'activité et de résultat qu'ils peuvent connaître.

• L'appréciation du bénéfice proprement dit, permettant d'apprécier la profitabilité du groupe, reposerait, ainsi qu'il a été vu, sur les états financiers consolidés. Des ajustements sont prévus pour corriger les divergences entre comptabilité et fiscalité. Cependant, la législation fiscale variant grandement entre les juridictions, seuls les ajustements correspondant aux pratiques les plus largement répandues pourraient être effectivement retenus.

Les ajustements prévus seraient les suivants :

– exclusion de la charge d'impôt sur les bénéfices, pour retenir le bénéfice avant impôt ; seuls les impôts visés par la définition des impôts sur le bénéfice à des fins comptables devraient être retenus ;

– exclusion des revenus de participation au capital d'entreprises (dividendes et plus-values), dans la mesure où ces revenus sont exonérés dans la plupart des juridictions, sinon toutes ; des travaux complémentaires sont prévus pour voir s'il est nécessaire de tenir compte de paramètres tels que la durée ou l'importance de la détention ;

– inclusion de certaines charges comptables qui ne sont pas admises en déduction d'un point de vue fiscal pour des raisons de politique publique, telles que les amendes et sanctions, ainsi que les pots-de-vin et autres paiements illégaux.

2. Le calcul du montant A et sa répartition entre juridictions de marchés

Enfin, la dernière étape – mais non la moindre – dans la détermination du montant A consiste à calculer ledit montant A et à le répartir entre les juridictions de marché éligibles.

Cette étape tire les conséquences des résultats des précédentes étapes – détermination du chiffre d'affaires couvert, du bénéfice, *etc.* – et repose sur une formule de répartition qui suppose la réalisation de trois stades successifs :

– la fixation d'un seuil de rentabilité ;

– la fixation d'une fraction de bénéfice à allouer aux juridictions de marché ;

– la fixation d'une clef de répartition entre chaque juridiction de marché pour lesquels un « nexus » a été identifié, reposant sur le chiffre d'affaires couvert réalisé dans chacune d'elles.

a. Le calcul du montant A global en fonction du seuil de rentabilité et de la fraction de bénéfice résiduel à allouer

• Le premier stade, portant sur le seuil de rentabilité, consiste à faire le rapport entre le bénéfice, déterminé selon les modalités précédemment présentées, et le chiffre d'affaires. Il a pour finalité d'identifier le bénéfice résiduel qui servira de base à la réallocation d'assiette aux juridictions de marché, mais également d'éviter tout frottement avec les règles actuelles de prix de transfert.

Concrètement, ce premier stade conduit, pour isoler le bénéfice résiduel, à exclure le bénéfice du groupe (ou du segment) qui n'excède pas le seuil déterminé.

Les niveaux du seuil de rentabilité et de la fraction de bénéfice à allouer aux juridictions de marché ne sont pas encore définitivement arrêtés à la date de rédaction du présent rapport.

Cependant, le consensus qui paraît se dégager des publications de l'OCDE et des auditions conduites dans le cadre des travaux de suivi de la mission d'information semble porter :

– s'agissant du premier stade, sur un seuil de rentabilité de 10 % du chiffre d'affaires – ce qui témoigne d'une rentabilité déjà élevée.

– s'agissant du deuxième stade, sur un volume de 20 %.

• La détermination du montant A peut reposer sur une approche fondée sur le bénéfice ou une approche fondée sur la marge bénéficiaire.

Dans l'approche fondée sur le bénéfice, le bénéfice résiduel est obtenu en diminuant le bénéfice du seuil de rentabilité prévu (par exemple 10 % du chiffre d'affaires), le montant A correspondant à un pourcentage de cette différence (par exemple 20 %).

Dans l'approche fondée sur la marge bénéficiaire, la première étape consiste à déterminer cette marge en faisant le rapport entre le bénéfice et le chiffre d'affaires. Ensuite, le seuil de rentabilité prévu (par exemple 10 %) est soustrait à cette marge. Enfin, la part de bénéfice à attribuer aux juridictions de marché est obtenue en appliquant au résultat précédent un pourcentage fixe (par exemple 20 %).

• D'après les données fournies par l'OCDE, le premier seuil (10 % de rentabilité) concernait environ 780 multinationales. Toujours selon les mêmes sources, la combinaison des deux seuils « 10-20 » permettrait d'allouer aux juridictions de marché près de 100 milliards de dollars américains au titre des bénéfices résiduels sur un total de l'ordre de 500 milliards de dollars de bénéfice résiduel combiné ⁽¹⁾.

(1) OCDE, Rapport précité sur le blueprint du « pilier 1 », pages 141 à 143.

Illustration simplifiée de la formule de répartition du bénéfice

L'exemple suivant retient la formule « 10-20 » (seuil de rentabilité de 10 % et affectation de 20 % du bénéfice résiduel).

Au titre d'activités couvertes à l'étranger, un groupe réalise un chiffre d'affaires de 500 et un bénéfice avant impôt de 150. Au sein d'une juridiction J, le chiffre d'affaires est de 300.

● Approche fondée sur le bénéfice

La part de bénéfice à exclure pour obtenir le bénéfice résiduel est de 10 % du chiffre d'affaires, soit 50. Le bénéfice résiduel est donc égal à 100 (150 – 50).

La fraction du bénéfice résiduel à attribuer à l'ensemble des juridictions de marché est égale à 20 % du bénéfice résiduel, soit 20 (montant A).

Le chiffre d'affaires réalisé dans la juridiction J correspondant à 60 % du chiffre d'affaires d'ensemble (300 / 500), la juridiction J se verra attribuer 60 % du bénéfice résiduel, soit 12.

● Approche fondée sur la marge bénéficiaire

La marge bénéficiaire est de 30 % (150 / 500).

La marge bénéficiaire résiduelle est obtenue en soustrayant 10 % à ce résultat, aboutissant à 20 %.

La fraction de rentabilité résiduelle à attribuer est égale au produit entre cette marge résiduelle et 20 %, soit 4 %.

La juridiction J pourra prétendre à 4 % du chiffre d'affaires qui y est réalisé, soit 12 (4 % × 300).

● Quelle que soit l'approche, le montant A et la part attribuée à la juridiction J sont constants (respectivement, 20 et 12).

Par ailleurs, cet exemple illustre l'exclusion du champ d'application du montant A les groupes (ou segments) dont la rentabilité n'excède pas le seuil fixé, ici 10 %. En effet, dans un tel cas, le bénéfice résiduel serait nul (voire négatif, ce qui revient au même pour la mise en œuvre du montant A).

b. La répartition du montant A entre les juridictions de marché

Une fois le montant A calculé, celui-ci est réparti entre les juridictions de marché éligibles, c'est-à-dire entre les juridictions de marché dans lesquelles le groupe exerce une activité avec une intensité suffisante pour justifier le nouveau « nexus » – cette intensité étant appréciée selon les modalités précédemment présentées.

La ventilation du montant A entre les juridictions sera fonction de la part du chiffre d'affaires rattaché à chaque juridiction dans le chiffre d'affaires d'ensemble, appréciée selon les modalités présentées dans l'encadré qui précède :

– avec l'approche fondée sur le bénéfice, en multipliant le montant A par la part de chiffre d'affaires rattaché à la juridiction ;

– avec l'approche fondée sur la marge bénéficiaire, en multipliant le chiffre d'affaires rattaché à la juridiction par ladite marge.

3. L'étude d'éventuels mécanismes de différenciation pour déterminer le montant A

Pour tenir compte des spécificités de certaines activités, notamment en termes de rentabilité ou de participation à la vie économique des juridictions de marché sans présence physique, l'OCDE étudie l'opportunité et les modalités de mécanismes de différenciation.

La différenciation par juridiction paraît délicate à mettre en œuvre et serait au demeurant en décalage avec les modalités de détermination du montant A, qui reposent sur une approche globale (ou par segments).

En revanche, une différenciation numérique n'apparaît pas impossible, pouvant consister par exemple à ajuster la formule « 10-20 » s'agissant des groupes dont l'activité relève essentiellement des services numériques automatisés :

- diminuer le seuil de rentabilité (en le fixant à un niveau inférieur à 10 %) ;
- augmenter la part du bénéfice résiduel attribuée aux juridictions de marché (en la fixant à un niveau supérieur à 20 %).

Outre ses aspects techniques qui demeurent à arrêter, la question d'un mécanisme de différenciation numérique revêt un aspect éminemment politique.

4. Synthèse : illustration de la détermination du montant A et de sa répartition

Ainsi que les développements qui précèdent l'illustrent, les modalités de détermination du montant A, et donc de la mise en œuvre effective du « pilier 1 » sur ce point, sont complexes et supposent une approche séquencée en de nombreuses étapes. Aussi, l'exemple suivant s'attache à présenter, de la manière la plus lisible possible, les modalités du dispositif prévu par l'OCDE.

L'exemple repose sur le consensus qui semble se dégager actuellement, à savoir la formule « 10-20 » (répartition de 20 % du bénéfice résiduel déterminé à partir d'un seuil de rentabilité de 10 %). La détermination du montant A est faite par l'approche fondée sur le bénéfice.

Un groupe G réalise un chiffre d'affaires de 50 milliards d'euros provenant exclusivement de trois juridictions de marché et tiré d'activités couvertes. La nature des activités et la marge dégagée au sein de chacune de ces juridictions sont réputées similaires, dispensant de segmenter.

Le bénéfice avant impôt est de 12 milliards d'euros.

RÉPARTITION PAR JURIDICTION DE MARCHÉ DU CHIFFRE D’AFFAIRES COUVERT

(en milliards d’euros)

Jurisdiction de marché	Chiffre d’affaires couvert
J1	6
J2	30
J3	14
Total	50

- Premier stade : seuil de rentabilité (10 %) :

Le seuil de rentabilité de 10 % permet de déterminer le bénéfice résiduel BR du groupe.

$$BR = 12 - (50 \times 10 \%)$$

$$BR = 12 - 5$$

BR = 7, soit 7 milliards d’euros.

- Deuxième stade : montant A global (20 %) :

En appliquant au bénéfice résiduel BR le pourcentage à attribuer aux juridictions de marché, soit 20 %, on obtient le montant A global AG.

$$AG = 7 \times 20 \%$$

AG = 1,4, soit 1,4 milliard d’euros.

- Troisième stade : clef de répartition entre les juridictions de marché :

Pour déterminer la part du montant A qui revient à chaque juridiction de marché, il faut appliquer au montant A global AG le ratio du chiffre d’affaires réalisé dans chaque juridiction au chiffre d’affaires total.

RÉPARTITION PAR JURIDICTION DE MARCHÉ DU MONTANT A (NOUVELLE ASSIETTE)

(en milliards d’euros)

Jurisdiction de marché	CA couvert	Part dans le CA total	Montant A
J1	6	12 %	0,168
J2	30	60 %	0,840
J3	14	28 %	0,392
Total	50	100 %	1,400

En application de la clef de répartition, le montant A attribué à chaque juridiction de marché est donc :

- pour J1, de 168 millions d’euros (12 % du montant A global) ;
- pour J2, de 840 millions d’euros (60 % du montant A global) ;
- pour J3, de 392 millions d’euros (28 % du montant A global).

D. LES MODALITÉS ÉTUDIÉES D’ÉLIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION RÉSULTANT DU « PILIER 1 »

L’attribution à chaque juridiction de marché éligible d’une fraction du montant A global risque de conduire, dans certaines situations, à une double imposition. En effet, le montant A se superpose aux règles existantes. Or, si en théorie et dans son principe, il consiste à modifier la répartition entre juridictions de l’assiette imposable et devrait donc être neutre, il n’est pas exclu que des bénéfiques soient imposés deux fois, d’abord au titre des règles actuelles reposant sur le principe de pleine concurrence, ensuite au titre du « pilier 1 ».

L’OCDE a donc consacré toute une partie de ses travaux à l’élimination de la double imposition qui pourrait résulter de la mise en œuvre du « pilier 1 ». Il est renvoyé aux passages pertinents des publications de l’OCDE pour une analyse détaillée des modalités envisagées, qui couvrent plus de trente pages ⁽¹⁾, seuls les principaux aspects de la question étant abordés dans les développements suivants.

L’élimination de la double imposition supposera une approche en deux temps :

- identification de « l’entité payeuse », c’est-à-dire du redevable du montant A au sein d’un groupe ;
- modalités d’élimination concrètes de la double imposition.

1. L’identification des entités payeuses

L’identification des entités payeuses repose sur un processus en quatre étapes permettant de connaître, parmi les entités d’un groupe, celles qui exercent les activités génératrices de bénéfices résiduels, qui dégagent une rentabilité suffisante et qui ont un lien avec la juridiction de marché. Le détail des règles d’identification des entités payeuses, complexes, fait l’objet d’une quinzaine de pages dans le document pertinent de l’OCDE ⁽²⁾.

La première étape, qui repose sur un critère relatif aux fonctions, fait écho à l’approche en matière de prix de transfert, consistant à apprécier le profil des fonctions, actifs et risques.

(1) OCDE, Rapport précité sur le blueprint du « pilier 1 », pages 156 à 179.

(2) Ibid., pages 157 à 171.

La deuxième étape repose sur un critère de rentabilité et vise à s'assurer que l'entreprise qualifiée d'entité payeuse pourra supporter la charge fiscale résultant du montant A.

La combinaison de ces deux premières étapes permet de cibler les entreprises qui tirent des bénéfices résiduels d'activités non standards.

La troisième étape consiste à attribuer la charge fiscale résultant du montant A aux entreprises ayant un lien avec les juridictions de marché affectataires du montant A.

Enfin, la quatrième étape est une sorte de filet de sécurité, en l'absence de lien suffisamment fort ou si les entités ayant un lien fort ne remplissent pas le critère de rentabilité. Dans de telles hypothèses, la charge fiscale résultant du montant A serait répartie entre d'autres entités payeuses du groupe, en fonction de leur rentabilité et de leur capacité à supporter la nouvelle charge.

2. L'élimination de la double imposition

Une fois l'entité payeuse identifiée, l'élimination de la double imposition pourrait passer par deux méthodes distinctes, et classiques en fiscalité internationale :

– la méthode de l'exemption, dans laquelle l'entité payeuse serait exemptée d'impôt au titre de la fraction de bénéfices attribuée dans le cadre du montant A à concurrence de la part de ces bénéfices déjà imposés ;

– la méthode de l'imputation, dans laquelle l'entité payeuse aurait droit à un crédit d'impôt au titre de l'impôt payé en application du montant A.

L'élimination de la double imposition : exemption et imputation

Afin d'éliminer la double imposition d'un même bénéfice, les conventions fiscales prévoient deux méthodes alternatives :

- l'exemption ;
- l'imputation.

La méthode de l'exemption consiste, pour la juridiction fiscale du siège, à exonérer d'impôt les bénéfices déjà imposés dans la juridiction de source – typiquement, celle où se trouve un établissement stable d'une société résidente de la juridiction du siège.

La méthode de l'imputation permet à la juridiction du siège d'imposer les bénéfices issus de la juridiction de la source, mais lui impose de tenir compte de l'impôt acquitté dans la juridiction de la source – typiquement sous la forme d'un crédit d'impôt qui s'impute sur l'impôt dû dans la juridiction de siège.

Seules les entités payeuses pourront bénéficier de ces mécanismes d'élimination de la double imposition. L'objectif est d'éviter qu'une entité payeuse

soit imposée deux fois sur les mêmes bénéfices dans des juridictions différentes, une première fois en vertu des règles actuelles, une seconde fois au titre du montant A.

● Enfin, l'OCDE prévoit un « régime de protection » pour les bénéfices issus d'activités de commercialisation et de distribution, afin d'éviter que l'attribution du montant A à une juridiction de marché entraîne une double comptabilisation, et donc une double imposition, si cette juridiction perçoit déjà les bénéfices issus des activités susmentionnées en vertu des règles actuelles de répartition.

Dans une telle hypothèse, le montant A serait ajusté, voire annulé, pour tenir compte des bénéfices déjà imposés.

L'OCDE considère que ce régime de protection présente un risque faible de manipulation des prix de transfert aux fins de minorer, voire d'éliminer, le montant A, dans la mesure où un groupe ne pourrait attribuer à cette fin à une juridiction de marché des bénéfices au-delà de ce qui résulte du principe de pleine concurrence.

E. LA MISE EN ŒUVRE DU « PILIER 1 » : L'OPTION PRIVILÉGIÉE D'UNE NOUVELLE CONVENTION MULTILATÉRALE

La mise en œuvre des nouvelles règles du « pilier 1 » suppose une action à la fois au niveau de chaque juridiction et au niveau international, idéalement à travers une convention multilatérale.

1. L'action nationale, nécessaire mais non suffisante

La transposition du « pilier 1 » dans le droit interne de chaque juridiction concernée portera essentiellement sur la détermination des éléments propres au nouvel impôt dû au titre du montant A, sur les modalités pour résoudre la double imposition et sur la prévention et le règlement des différends.

S'agissant en particulier des éléments essentiels au nouvel impôt, le droit national devra prévoir les modalités d'identification du contribuable et l'objet de l'imposition (en fonction des activités et des seuils de chiffre d'affaires), ainsi que les aspects requis pour établir la base, la période et le taux d'imposition (pour ce qui touche à la base, devront ainsi être transposées des règles relatives au calcul et à la répartition du montant A).

La transposition en droit interne ne devrait cependant pas suffire à assurer la mise en œuvre du « pilier 1 », en raison du principal obstacle à des évolutions unilatérales nationales et de la raison essentielle qui justifie les actions multilatérales : les conventions fiscales en vigueur neutraliseront les nouvelles règles.

En effet, et sans même faire état des questions liées à la répartition du montant A, le « nexus » prévu par les nouvelles règles ne correspond pas aux critères de qualification d'un établissement stable tels que prévus par les conventions. Ces dernières empêcheront donc de reconnaître aux juridictions de marché le droit d'imposer une fraction du bénéfice résiduel, privant d'effet le « pilier 1 ».

2. La piste privilégiée d'une convention multilatérale

- Pour surmonter cet obstacle, l'OCDE privilégie une action reposant sur une convention multilatérale, dans la même logique que celle qui a conduit à la convention multilatérale de 2017 dans le cadre du projet « BEPS ». Cela permettrait une mise en œuvre rapide, coordonnée et harmonisée des nouvelles règles, là où des modifications apportées à chaque convention bilatérale supposeraient un travail long, fastidieux et à l'issue incertaine.

Cependant, alors que la convention de 2017 avait pour objet la modification des stipulations des conventions existantes qu'elle couvre, la nouvelle convention multilatérale prévue au titre du « pilier 1 » porterait création de nouvelles stipulations autonomes – et qui prévaudraient sur les autres, pour des raisons évidentes de mise en œuvre effective.

- Concrètement, la nouvelle convention multilatérale coexisterait avec les conventions bilatérales actuelles, et prévaudrait sur leurs stipulations s'agissant de l'imposition des revenus couverts par le « pilier 1 » au titre du montant A.

L'opportunité d'une convention multilatérale est donc évidente s'agissant des juridictions liées par des conventions fiscales, mais elle demeure acquise pour les autres en ce qu'elle assurerait, aussi pour elles, une mise en œuvre harmonisée, coordonnée et cohérente et garantirait l'inclusion de toutes les règles idoines (dont celles sur la double imposition et les différends).

- La mise en œuvre du « pilier 1 » par la future convention multilatérale supposera que chaque juridiction ayant mis en place des mesures unilatérales, telles qu'une TSN, supprime celles-ci et n'en adopte pas de nouvelles.

Une telle approche correspond pleinement à celle envisagée par la France lors de l'adoption de la TSN en juillet 2019, ainsi qu'il ressort des déclarations faites par le Gouvernement français mais aussi de l'intention sans équivoque du législateur.

F. LE TRAITEMENT DES DIFFÉRENDS DANS LA MISE EN ŒUVRE DU « PILIER 1 »

En raison de son champ et de ses modalités, le « pilier 1 » suppose des outils de prévention et de règlement des différends distincts de ceux actuellement prévus dans les conventions fiscales – ne serait-ce qu'en raison du nombre potentiellement élevé de juridictions, et donc d'administrations, concernées par la répartition du montant A. L'administration de la juridiction du siège et les administrations de celles de marché, avec la première ou entre elles seulement, pourraient en effet être en désaccord sur la mise en œuvre concrète du « pilier 1 », rendant les mécanismes bilatéraux classiques peu optimaux – à supposer qu'ils soient systématiquement prévus.

Les sources potentielles de différends sont nombreuses dans le « pilier 1 », qu'il s'agisse de la délimitation des activités, de l'existence d'un « nexus » dans une juridiction donnée ou encore de l'appréciation du bénéfice résiduel et de la fraction du montant A revenant à chaque juridiction.

En conséquence, et toujours dans le souci d'assurer aux nouvelles règles une effectivité maximale, l'OCDE prévoit un nouveau cadre de prévention et de règlement des différends.

Ce cadre reposerait sur un processus par étapes, dont chacune est détaillée dans les publications de l'OCDE ⁽¹⁾ ; seuls les traits saillants de ce cadre sont indiqués ci-après.

Le cadre consisterait pour un groupe à déclarer une auto-évaluation, assise sur un modèle standardisé, du calcul et de la répartition du montant A. Cette déclaration serait ensuite examinée par l'administration fiscale principale – en principe celle de la juridiction du siège du groupe ⁽²⁾. Ensuite, elle serait transmise aux administrations des juridictions de marché concernées, supposant un cadre d'échanges d'informations adapté et efficace.

Un mécanisme de sécurisation juridique facultatif et volontaire est également prévu. Un groupe pourrait soumettre une demande à l'administration fiscale principale, portant sur le champ d'application du montant A et sur les modalités retenues par le groupe s'agissant du calcul et de la répartition de celui-ci. La demande de sécurisation juridique pourrait déboucher sur la constitution d'un comité d'examen réunissant plusieurs juridictions et chargé d'aboutir à une solution consensuelle. À défaut, un second comité, le comité de décision, serait mis en place afin de trancher les points litigieux en suspens. Si le groupe n'acceptait pas les conclusions de ce second comité, il pourrait s'en remettre aux procédures nationales de chaque juridiction.

(1) OCDE, *Rapport précité sur le blueprint du « pilier 1 »*, pages 197 et suivantes.

(2) L'identification d'une « administration principale de substitution » est prévue lorsque la juridiction du siège ne peut être l'administration principale (par exemple si elle n'est pas membre du Cadre inclusif) ou n'est pas la mieux indiquée pour ce faire (parce que le groupe n'y exerce qu'une activité minimale ou que l'administration ne dispose pas des ressources nécessaires pour un tel rôle).

L'OCDE prévoit que les nouvelles règles de prévention et de règlement des différends ont vocation à être intégrées dans le même instrument que celles du « pilier 1 », c'est-à-dire, si cette option était finalement retenue, dans la future convention multilatérale dédiée à ce « pilier ».

II. LE « PILIER 2 » : L'IMPOSITION MINIMALE DES BÉNÉFICES

Synthèse du « pilier 2 »

Le « pilier 2 » prévoit des règles permettant une imposition minimum des bénéfices d'une multinationale : il consiste ainsi à ce que les bénéfices insuffisamment imposés dans une juridiction fiscale fassent l'objet d'une imposition supplémentaire à hauteur de la différence entre un taux minimum à déterminer et le niveau effectif de l'imposition localement supportée.

Comme le « pilier 1 », le « pilier 2 » retient un seuil d'assujettissement de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires, sans distinguer en revanche en fonction des activités exercées.

Le « pilier 2 » repose sur la notion cardinale de « taux d'imposition effectif », ou TEI, égal au rapport entre, au numérateur, les impôts couverts et, au dénominateur, l'assiette imposable.

Les impôts couverts correspondent schématiquement à l'IS et aux prélèvements assimilés. L'assiette, elle, est déterminée à partir des résultats comptables, qui font l'objet de retraitements.

Le TEI, en l'état des négociations, devrait être calculé au niveau de la juridiction fiscale : les impôts couverts supportés par les entités d'un groupe qui exercent dans une juridiction donnée et l'assiette imposable de ces entités seraient agrégés au niveau de la juridiction.

Un impôt supplémentaire serait dû en application du « pilier 2 » si le TEI du groupe, pour une juridiction donnée, se révèle inférieur au taux minimum qui sera prévu dans le cadre de ce « pilier ». La détermination du taux minimum est donc un élément central du dispositif ; en l'état des négociations, il semblerait que ce taux minimum soit de 12,5 %.

L'impôt supplémentaire consisterait à appliquer à l'assiette imposable un taux égal à la différence entre le taux minimum et le TEI.

La mise en œuvre du « pilier 2 » se fera au moyen de quatre règles, la principale étant la règle d'inclusion du revenu (RIR) consistant, schématiquement, à faire supporter à la société mère du groupe l'imposition supplémentaire dû à l'image de ce que prévoient les actuels régimes des sociétés étrangères contrôlées.

Cette mise en œuvre supposera de faire évoluer le droit national des pays participants, et gagnerait à faire l'objet d'une convention multilatérale.

Le « pilier 2 », ainsi qu'il a été vu, entend trancher des problèmes « BEPS » non résolus, à travers une taxation minimum des bénéfices : les règles GloBE. Ainsi, les bénéfices qui ne seraient pas suffisamment imposés dans la juridiction où une entité est établie ferait l'objet d'une imposition supplémentaire dans la juridiction de l'actionnaire de cette entité, à concurrence du taux minimum.

De façon très simplifiée et schématique, le « pilier 2 » peut être vu comme une extension des modalités d'imposition prévues dans le cadre des régimes des sociétés étrangères contrôlées (SEC).

A. LE CHAMP D'APPLICATION DU « PILIER 2 »

Comme le « pilier 1 », le « pilier 2 » n'a pas vocation à s'appliquer à toutes les entreprises – du moins pas dans un premier temps –, mais cible les entreprises d'une certaine taille, dans le même souci d'équilibre entre effectivité et simplicité qui nourrit la réflexion sur les règles du « pilier 1 ».

- En conséquence, les travaux de l'OCDE prévoient un seuil de chiffre d'affaires consolidé de 750 millions d'euros comme condition d'assujettissement aux règles GloBE.

Le chiffre d'affaires retenu serait celui dégagé lors de l'exercice précédent : un groupe pourrait donc être assujéti à ces règles même si le chiffre d'affaires de l'exercice en cours se révèle inférieur au seuil de 750 millions d'euros.

Rappelons que ce seuil de 750 millions d'euros existe déjà à l'OCDE, en particulier s'agissant de l'application de la déclaration pays par pays, et qu'il est celui retenu dans le cadre du « pilier 1 ».

Si la mise en œuvre de ce seuil conduirait, d'après les données fournies par l'OCDE, à exclusion du champ du « pilier 2 » près de 90 % des groupes d'entreprises multinationales, il permettrait cependant d'appréhender les groupes qui représentent 90 % du chiffre d'affaires mondial.

Ainsi, le seuil proposé de 750 millions d'euros :

- est un facteur de simplicité permettant des synergies avec la déclaration pays par pays ;
- prémunit une application lourde et coûteuse à trop d'entreprises, en particulier les PME ;
- garantit une application à un volume économique significatif.

- Dans le cadre du « pilier 2 », la notion de groupe d'entreprises multinationales correspond à un groupe qui comprend au moins deux entreprises établies dans des juridictions fiscales distinctes, ou au moins une entreprise disposant dans une juridiction autre que celle de sa résidence, d'un établissement stable.

Le groupe est constitué :

- d'entités constitutives ;
- d'une entité mère ultime (EMU), désignant l'entité constitutive qui détient une participation dans les autres entités constitutives du groupe d'un niveau tel qu'elle doit établir des comptes consolidés, et qui n'est elle-même pas détenue selon ces modalités par une autre entité constitutive du groupe.

B. LE CŒUR DU « PILIER 2 » : LE TAUX EFFECTIF D'IMPOSITION (TEI) ET SA DÉTERMINATION

L'un des éléments centraux du « pilier 2 » est le taux effectif d'imposition, ou « TEI », qui permet de déterminer si les règles GloBE s'appliqueront ou non :

- si le TEI est inférieur au taux minimum, les règles seront mises en œuvre ;
- à l'inverse, si le TEI est égal ou supérieur au taux minimum, les règles GloBE n'ont pas vocation à s'appliquer.

1. Présentation générale de la détermination du TEI

Le TEI s'obtient en faisant le rapport entre le montant de l'impôt dû et le montant du résultat réalisé. À titre d'exemple, si le résultat est de 200 et l'impôt dû de 40, le TEI est de 20 %.

D'apparence simple, la détermination du TEI présente en réalité une certaine complexité – comme l'ensemble de la réforme – et suppose plusieurs étapes et définitions.

Le TEI serait calculé juridiction par juridiction. Il s'agit d'un aspect essentiel du « pilier 2 », cohérent avec la finalité de ce dernier qui est, rappelons-le, que les bénéfices soient suffisamment imposés.

Une agrégation des données au niveau du groupe, sans segmentation par juridiction, risquerait en effet de permettre à un groupe d'échapper aux règles « GloBE » par une compensation des différents TEI susceptible d'excéder le taux minimum.

Illustration de la nécessité d'une approche par juridiction pour le calcul du TEI

Un groupe d'entreprises opère dans deux juridictions :

- dans la juridiction A, il déclare un résultat de 100 et acquitte un impôt de 30 ;
- dans la juridiction B, il déclare un résultat de 100 et acquitte un impôt de 5.

Le taux minimum GloBE est fixé à 12,5 %.

Dans le cadre d'une approche par juridiction, le TEI de la juridiction A est de 30, celui de la juridiction B de 5 : le groupe devra acquitter un impôt supplémentaire au titre de la juridiction B, à hauteur de la différence entre le taux minimum et le TEI (soit 7,5 %).

Si l'approche était globale, agrégeant toutes les données, le TEI du groupe est de $(30 + 5) / (100 + 100)$, soit $35 / 200$, soit 17,5 %. Dans la mesure où il est supérieur au taux minimum, les règles GloBE ne s'appliqueraient pas.

L'agrégation par juridiction, pour le calcul du TEI, suppose de tenir compte des bénéfices, pertes et impôts payés par la totalité des entités constitutives du groupe dans la juridiction considérée.

Le calcul du TEI suppose de correctement définir les deux éléments retenus dans le rapport :

- les impôts retenus, ou impôts couverts (au numérateur) ;
- le résultat imposable (au dénominateur).

2. Les impôts couverts, numérateur du TEI

Les impôts couverts dans le cadre des règles GloBE correspondent à tous les impôts portant sur les bénéfices réalisés. Sont ainsi concernés :

- l'IS ;
- les impôts sur les revenus reposant sur une base forfaitaire ;
- les impôts équivalents à l'IS de droit commun, cette équivalence s'appréciant au regard de la possibilité de déduire ces impôts de l'IS (ces impôts étant vus comme s'appliquant à la place de l'IS) ;
- les impôts sur les bénéfices distribués.

En revanche, sont exclus les impôts sur la propriété (impôts fonciers), les taxes sur le chiffre d'affaires (telles que les taxes sur les services numériques) ou encore les impôts sur la consommation tels que la TVA.

3. Le résultat imposable, dénominateur du TEI

Le résultat imposable, au dénominateur du rapport servant pour le calcul du TEI, s'appuie sur le résultat déterminé à partir des normes comptables utilisées par la société mère du groupe pour la préparation de ses comptes consolidés.

Précisons qu'un résultat avant impôt nul ou déficitaire au niveau de la juridiction n'entraînera pas l'application des règles GloBE.

a. Les ajustements prévus pour la détermination du résultat imposable

Comme dans le cadre du « pilier 1 », des ajustements sont prévus, consistant notamment :

- à exclure du résultat les éléments généralement exonérés fiscalement tels que les revenus tirés de participations (dividendes et plus-values de cession de titres), sous réserve d'un niveau de participation minimum ;
- à inclure certaines charges, tels que les amendes et paiements illégaux.

b. Les ajustements techniques à l'étude sur les reports, les amortissements accélérés et les dépenses fiscales

D'autres ajustements plus techniques (et plus complexes) sont également à l'étude, et portent sur les amortissements accélérés, les réductions et crédits d'impôt et les reports de déficits. Si elles semblent quelque peu arides, ces considérations sont pourtant essentielles.

L'absence d'ajustements sur ces différents postes risquerait en effet de faire passer le TEI sous le taux minimum et de déclencher l'imposition supplémentaire, alors qu'ils obéissent à des objectifs de politique publique spécifiques et ne traduisent pas des manœuvres et des abus.

- S'agissant des amortissements accélérés, une solution pourrait consister à comptabiliser les impôts différés résultant de ces mécanismes, en incluant au numérateur (les impôts couverts) le passif d'impôts différés. Parallèlement, et pour éviter une double prise en compte de ces impôts différés, il faudrait, les années suivantes, réduire le numérateur.

L'OCDE semble toutefois privilégier une autre solution, consistant à utiliser les règles de l'amortissement fiscal plutôt que celles de l'amortissement comptable. La solution précédente présente en effet un certain niveau de risque et de complexité en raison des estimations d'impôts futurs qu'elle induit.

- S'agissant des subventions et crédits d'impôt, l'OCDE a prévu des règles déterminant les modalités de prise en compte de ces postes en produits (et donc en revenus) ou en diminution du montant d'impôts couverts. Pour mémoire, les subventions sont comptabilisées en produits ⁽¹⁾. Précisons que le terme de « crédit d'impôt » utilisé par l'OCDE ne correspond pas strictement à la définition fiscale française, mais inclut aussi les réductions d'impôt.

Les règles envisagées sont les suivantes :

- un crédit d'impôt remboursable immédiatement ou dans les quatre ans serait traité comme un produit, comme les subventions : cela viendrait donc augmenter le dénominateur ;

- un crédit d'impôt non remboursable serait traité comme une réduction d'une obligation fiscale : cela viendrait réduire le numérateur. Les crédits d'impôts remboursables mais susceptibles de conduire à une distorsion de concurrence seraient traités de la même manière.

- Les aides spécifiques octroyées dans le cadre de la crise actuelle font l'objet d'un traitement à part et de travaux complémentaires. Il pourrait en effet être quelque peu surprenant de prendre en compte ces aides pour augmenter le dénominateur utilisé dans le calcul du TEI, ces aides pouvant alors déclencher l'imposition GloBE.

(1) Norme IAS 20.

c. Les mécanismes de lissage prévus

- Enfin, les travaux de l'OCDE prévoient des modalités spécifiques de lissage à travers des mécanismes de reports des pertes et des excédents d'impôts, au niveau de chaque juridiction.

D'une part, les déficits enregistrés au titre d'un exercice pourront être reportés sur les exercices futurs, réduisant ainsi le dénominateur de la formule de calcul du TEI. Ce report serait sans limitation de durée (à l'image de ce qui est prévu en droit français à l'article 209 du CGI)⁽¹⁾.

D'autre part, les excédents d'impôts, c'est-à-dire la fraction d'impôts payés qui excède l'impôt supplémentaire GloBE, pourront être pris en compte :

- sous la forme d'un crédit d'impôt, lorsqu'un impôt supplémentaire GloBE a déjà été payé au titre d'exercices antérieurs ;
- sous la forme d'une imputation directe, en l'absence de crédit d'impôt.

- Des règles transitoires sont également à l'étude pour éviter que l'absence de prise en compte de pertes ou d'excédents d'impôts antérieurs à la mise en œuvre des règles GloBE ne conduise à un assujettissement « artificiel » à l'impôt supplémentaire. Cependant, ces règles transitoires devront trouver un juste équilibre entre ces considérations et la finalité du « pilier 2 ». Il serait en effet contre-productif qu'elles conduisent à des manipulations faisant échapper un groupe aux nouvelles règles.

4. L'éventuelle exemption fondée sur la substance

Une exemption fondée sur la substance est prévue, aboutissant à exempter des règles GloBE un taux de rentabilité fixe au titre des activités substantielles exercées dans une juridiction.

L'objectif de cette exemption est de calibrer le plus possible le « pilier 2 » aux bénéficiaires excédentaires qui seraient insuffisamment imposés, en particulier ceux tirés d'actifs incorporels, aisément délocalisables et susceptibles d'être manipulés.

Cette exemption reposerait ainsi sur les dépenses de personnel et les immobilisations corporelles.

(1) OCDE, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – [Rapport sur le blueprint du Pilier Deux](#), *Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2020, page 95.

Les options de simplification envisagées dans le cadre du « pilier 2 »

Trois options de simplification sont proposées par l'OCDE afin de garantir que la mise en œuvre des règles GloBE soit la plus souple et aisée possible, et pour cibler les pratiques les plus dommageables en termes d'érosion des bases fiscales.

- En premier lieu, la déclaration pays par pays pourrait fonder un « régime de protection ». Dans ce cadre, si le TEI calculé pour une juridiction donnée sur la base des données figurant dans la déclaration pays par pays se révélait supérieur à un seuil donné, aucune autre démarche ne serait requise et les règles GloBE ne s'appliqueraient pas en l'espèce.

Le seuil à retenir devrait être supérieur au taux minimum GloBE, afin de doter le régime d'une marge de sécurité.

- En deuxième lieu, les juridictions dans lesquels la base d'imposition GloBE serait inférieure à un seuil donné pourraient être exclues du champ d'application des nouvelles règles.

Ce seuil reposerait sur un pourcentage du résultat du groupe, et pourrait être fixé à 2,5 %. En tout état de cause, cette mesure de simplification supposerait un seuil suffisamment bas pour éviter une dispersion des actifs et bénéfices dans des juridictions à faible imposition.

- En troisième lieu, enfin, le calcul du TEI pourrait s'appliquer sur plusieurs années, évitant de procéder chaque année à de nouveaux calculs. Comme pour la première mesure de simplification, ce dispositif supposerait pour s'appliquer que le TEI calculé excède un certain seuil. Le TEI ainsi calculé s'appliquerait sur une période pouvant aller de trois à cinq ans.

Cette solution exige néanmoins un certain degré de contrôle pour éviter qu'elle n'aboutisse à des contournements aux fins d'échapper à l'impôt supplémentaire : ce TEI pluriannuel ne saurait figer à l'excès l'application des règles GloBE – voire leur non-application.

C. LA DÉTERMINATION DE L'IMPÔT SUPPLÉMENTAIRE

Ainsi qu'il a été vu, le TEI est calculé pour chaque juridiction, et non au niveau du groupe. Cela conduit donc à déterminer, pour chacune des juridictions dans lequel le groupe opère, le résultat dégagé et les impôts couverts payés. Pour ce faire, la déclaration pays par pays fournit une information précieuse.

1. L'affectation de l'impôt supplémentaire entre juridictions

L'affectation à une juridiction donnée des impôts couverts suppose – là aussi – des ajustements, dans la mesure où le principe retenu dans le cadre des règles GloBE est de lier l'impôt aux revenus qui l'ont généré. À titre d'exemple, dans le cadre d'un régime de société étrangère contrôlée (SEC) tel que celui prévu à l'article 209 B du CGI, l'impôt est acquitté par la société mère qui contrôle l'entité étrangère. Dans le cadre des règles GloBE, en revanche, l'impôt sera affecté à la juridiction dans laquelle la SEC est établie.

Une fois que le résultat dégagé dans chaque juridiction et le montant des impôts couverts sont déterminés selon les modalités précédemment décrites, le TEI de chaque juridiction peut être calculé, permettant d'aboutir au montant d'impôt supplémentaire dû au titre des règles GloBE.

Ainsi qu'il a été vu, le TEI est égal au rapport entre les impôts couverts (IC) et le résultat dégagé (R), selon la formule suivante :

$$TEI = \frac{IC}{R}$$

Le montant d'impôt supplémentaire (Isupp.), quant à lui, est égal au produit entre le résultat de chaque entité constitutive d'une juridiction donnée (REC) et la différence entre le taux minimum TM et le TEI de la juridiction.

$$Isupp. = REC \times (TM - TEI)$$

2. La détermination du taux minimum

L'un des points majeurs qui reste à trancher dans le cadre des négociations en cours est celui du niveau du taux minimum. De lui, en effet, dépend non seulement le principe de l'application du « pilier 2 », puisque ce dernier repose fondamentalement sur cette notion de taux minimum, mais aussi l'ampleur de cette application (*cf. infra*, IV, C, 2).

En l'état des négociations, il semblerait qu'une forme de consensus se dégage pour retenir un taux minimum de 12,5 % - du moins est-ce le taux le plus fréquemment mentionné dans les auditions conduites par la rapporteure dans le cadre des travaux de suivi de la mission d'information.

3. Illustration de la mise en œuvre de l'imposition supplémentaire au titre du « pilier 2 »

L'exemple suivant illustre les modalités d'impôt supplémentaire prévues au titre du « pilier 2 » et des règles GloBE, en incluant la possibilité d'un report en avant des excédents d'impôts précédemment présentée. Il repose sur un taux minimum de 12,5 %.

La filiale F1, entité constitutive d'un groupe multinational, opère dans une juridiction J et dégage les données financières et fiscales présentées dans le tableau suivant.

SYNTHÈSE DES DONNÉES DE LA FILIALE F1

	Année 1	Année 2	Année 3
Résultat	2 000	2 000	2 000
Impôts payés dans J	400	200	100
TEI dans J	20 %	10 %	5 %
Différence avec le taux minimum (TM – TEI)	– 7,5 %	2,5 %	7,5 %
Montant minimum d’impôt	250	250	250
Différence avec l’impôt minimum (impôt payé – impôt minimum)	+ 150	– 50	– 150

Au titre de l’année 1, F1 a acquitté un impôt excédant de 150 l’impôt minimum prévu au titre des règles GloBE.

Cet excédent s’impute au titre de l’année 2 à concurrence de la différence entre le montant d’impôt minimum et le montant effectivement payé, soit 50 (250 – 200).

Il reste donc un solde d’excédent en report de 100 à l’issue de l’année 2.

Ce solde est utilisé au titre de l’année 3, mais ne suffit pas à totalement effacer l’impôt minimum dû au titre des règles GloBE, qui sera de 50 (150 – 100).

D. LES RÈGLES PERMETTANT LA MISE EN ŒUVRE DU « PILIER 2 »

La mise en œuvre concrète du « pilier 2 » repose sur quatre règles, la principale étant la règle d’inclusion du revenu (RIR), autour de laquelle s’articulent deux autres règles.

1. La règle d’inclusion du revenu et la règle relative aux paiements insuffisamment imposés

La RIR est la modalité « par défaut » de mise en œuvre du « pilier 2 », la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII) constituant une forme de filet de sécurité et s’applique à titre subsidiaire.

a. Le principe de la RIR

La RIR repose sur une logique voisine des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) telles que l’article 209 B du CGI en droit français. Principale modalité d’application du « pilier 2 », la RIR conduit à ce que la société mère d’une société insuffisamment imposée dans une juridiction acquitte le différentiel d’impôt par rapport au taux minimum.

b. Le redevable de l'impôt supplémentaire dans le cadre de la RIR

● Lorsque la RIR est applicable, c'est la société mère de l'entité faiblement imposée qui sera redevable de l'impôt supplémentaire prévu au titre du « pilier 2 », à hauteur de sa participation dans cette entité. Pour le dire autrement, l'impôt supplémentaire sera acquitté par la société mère proportionnellement à la quote-part de cette dernière dans le revenu de l'entité insuffisamment imposée.

La société mère, dans le cadre de la RIR, est une entité constitutive qui détient une participation dans une autre entité constitutive, est établie dans une juridiction appliquant la RIR et n'est pas contrôlée par une ou plusieurs autres entités constitutives soumises à la RIR.

En règle générale, le redevable de l'impôt supplémentaire sera l'entité mère ultime (EMU), en vertu de l'approche descendante retenue par l'OCDE. Cependant, si l'EMU réside dans une juridiction qui n'a pas mis en œuvre la RIR, le redevable sera une autre entité constitutive du groupe, identifiée en descendant dans la chaîne de détention en partant de l'EMU.

Par ailleurs, dans la mesure où le redevable ne doit l'impôt supplémentaire que pour les entités faiblement imposées dans lesquelles il détient une participation, plusieurs entités constitutives pourront devenir redevables pour couvrir l'ensemble du groupe.

● Concrètement, dans le cadre de la RIR, l'approche repose sur plusieurs étapes.

Dans un premier temps, le TEI est calculé au niveau de la juridiction pour déterminer si cette dernière est une juridiction à faible fiscalité au sens du « pilier 2 », c'est-à-dire si le TEI est inférieur au taux minimum.

La différence entre le taux minimum et le TEI permet de calculer le pourcentage d'impôt supplémentaire (c'est-à-dire celui requis pour porter le montant total d'impôt au niveau de celui résultant du taux minimum).

Dans un deuxième temps, ce pourcentage d'impôt supplémentaire est réparti entre les entités constitutives de la juridiction à faible imposition : le montant de l'impôt supplémentaire est donc réparti entre ces entités à proportion de leurs revenus.

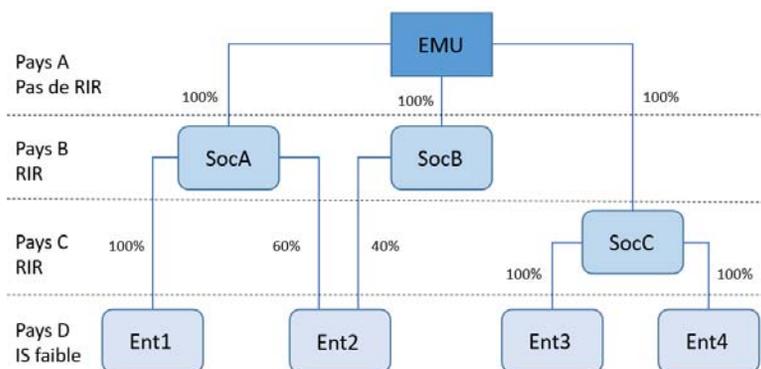
Enfin, les sociétés mères (généralement l'EMU) acquitteront l'impôt supplémentaire à hauteur de leur participation dans ces entités constitutives.

Illustration de l'identification des redevables de l'impôt supplémentaire

Une entité mère ultime EMU, établie dans un pays A qui n'a pas mis en œuvre la RIR, détient intégralement les sociétés SocA et SocB, établies dans un pays B ayant mis en œuvre la RIR, et la société SocC, établie dans un pays C ayant lui aussi mis en œuvre la RIR.

Le groupe comprend également quatre entités constitutives établies dans un pays D à faible imposition au sens du « pilier 2 » :

- Ent1, intégralement détenue par SocA ;
- Ent2, détenue par SocA à 60 % et par SocB à 40 % ;
- Ent3 et Ent4, intégralement détenues par SocC.



Les redevables de l'impôt supplémentaire résultant du « pilier 2 » sont :

- Soc A, à hauteur de 100 % au titre de Ent1 et à hauteur de 60 % au titre de Ent2 ;
- Soc B, à hauteur de 40 % au titre de Ent2 ;
- Soc C, à hauteur de 100 % au titre de Ent3 et Ent4.

c. La règle relative aux paiements insuffisamment imposés

Un filet de sécurité à la RIR est prévu sous la forme de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII) : la RPII s'appliquerait en l'absence de RIR, au titre des entités membres du groupe qui sont faiblement imposées et auxquelles un contribuable effectue des paiements déductibles. La RPII entend également répondre aux phénomènes d'érosion de la base d'imposition résultant de paiements intragroupe déductibles.

Cette fonction mixte (filet de sécurité et prévention de l'érosion fiscale) explique que la RPII repose sur une approche basée sur les dépenses et paiements entre entités liées.

- La RPII concernerait typiquement une entreprise appartenant à un groupe dont l'EMU est établie dans une juridiction où le TEI est inférieur au taux minimum – elle jouerait donc en cas de faible imposition dans la juridiction de la mère. Dans une telle hypothèse, les bénéfices faiblement imposés dans la juridiction de l'EMU ne sont en effet pas appréhendés par les règles mises en œuvre par cette juridiction, mais par les règles applicables aux entités constitutives situées dans d'autres juridictions.

Ainsi, si la juridiction de l'EMU a mis en œuvre une RIR et que son TEI est inférieur au taux minimum, la RIR et la RPII s'appliqueraient toutes deux au groupe, mais sur des bénéfices distincts :

- la RIR couvrirait les bénéfices faiblement imposés étrangers, c'est-à-dire hors de la juridiction de l'EMU ;

- la RPII s'appliquerait aux bénéfices faiblement imposés de la juridiction de l'EMU.

- Pour déterminer l'impôt supplémentaire dû par un redevable assujéti à la RIR, l'OCDE prévoit une approche en deux étapes :

- si le redevable réalise des paiements déductibles à une entité faiblement imposée, il sera soumis à un impôt supplémentaire assis sur les bénéfices de l'entité, au prorata du total des paiements déductibles versés à l'entité par l'ensemble des redevables soumis à la RPII ;

- ensuite, si ce redevable enregistre des dépenses intragroupe nettes (c'est-à-dire si les paiements intragroupe qu'il effectue excèdent ceux qu'il reçoit), le solde de l'impôt supplémentaire est réparti proportionnellement au total des dépenses intragroupe nettes enregistrées par tous les redevables soumis à la RPII.

- La première étape, ou première clef de répartition qui repose sur les paiements déductibles intragroupe, permet de déterminer la part de l'impôt supplémentaire de chaque redevable soumis à la RPII.

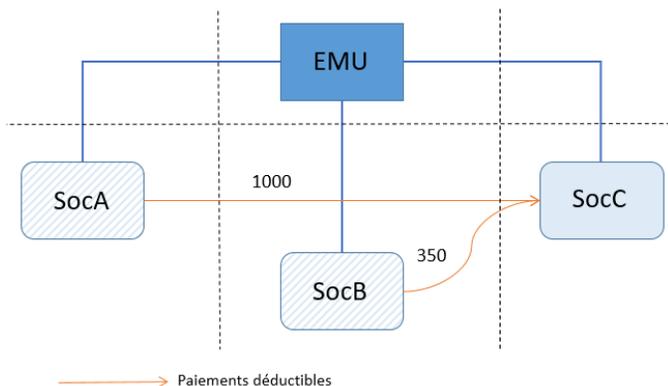
Ainsi, pour un redevable A effectuant des paiements déductibles intragroupe PDI à une entité du groupe Ent1 faiblement imposée, la part de l'impôt supplémentaire I_{supp} sera calculée à partir de la formule suivante :

$$Part\ I_{supp} = \frac{PDI\ de\ A\ vers\ Ent1}{Total\ des\ PDI\ des\ redevables\ soumis\ à\ RPII\ vers\ Ent1}$$

Illustration de la répartition de l'impôt supplémentaire avec la RPII (première clef de répartition)

Une EMU établie dans un pays O détient la société SocA établie dans un pays A, la société SocB établie dans un pays B et la société SocC établie dans un pays C. La société SocC est faiblement imposée au sens du « pilier 2 » (le TEI du pays C est inférieur au taux minimum).

Le schéma suivant illustre la chaîne de détention du groupe et les paiements intragroupe.



Le pays O (celui de EMU) n'applique pas de RIR ; les pays A et B appliquent la RPII (ils ne peuvent appliquer la RIR en l'espèce, même s'ils l'avaient mis en œuvre, dans la mesure où SocA et SocB n'ont aucune participation dans SocC).

On considère que le montant d'impôt supplémentaire dû au titre de SocC est de 400.

Cet impôt supplémentaire est affecté aux sociétés SocA et SocB, redevables soumis à la RPII, à proportion des paiements déductibles effectués au profit de SocC. Cette proportion est la suivante :

– pour SocA : $1\ 000 / (1\ 000 + 350) = 1\ 000 / 1\ 350 = 74\ %$;

– pour SocB : $350 / (1\ 000 + 350) = 350 / 1\ 350 = 26\ %$.

L'impôt supplémentaire étant de 400, la répartition de son montant sera donc de :

– pour SocA : $74\ % \times 400 = 296$;

– pour SocB : $26\ % \times 400 = 104$.

● La seconde étape, ou seconde clef de répartition, repose sur les dépenses nettes intragroupe et sert à déterminer le solde de l'impôt supplémentaire dû par chaque redevable soumis à la RPII qui n'a pas été réparti avec la première clef reposant sur les paiements déductibles.

Pour un redevable A enregistrant des dépenses nettes intragroupe DNI, la formule de calcul est la suivante :

$$\text{Solde } I_{\text{supp}} = \frac{\text{DNI de A}}{\text{Total des DNI des redevables soumis à RPII}}$$

Précisons que cette seconde clef peut s'appliquer seule, si la première n'est pas applicable – ce qui est le cas si aucun paiement déductible n'est effectué par les redevables soumis à la RPII au profit des entités faiblement imposées. Dans ce cas, le « solde » d'impôt supplémentaire correspond à la totalité du montant de ce dernier.

Enfin, dans la mesure où la RPII est un filet de sécurité de la RIR, elle ne peut conduire à ce que l'impôt supplémentaire excède le montant requis pour atteindre le taux minimum : des plafonnements sont prévus pour garantir cela.

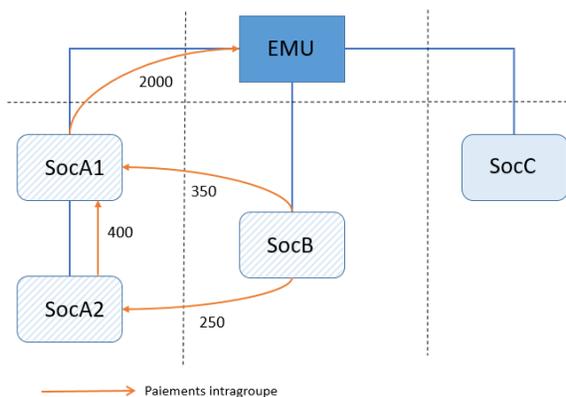
Est ainsi prévu un plafonnement du montant d'impôt supplémentaire susceptible d'être affecté à une juridiction soumise à la RPII, en fonction du taux d'imposition pour les impôts couverts dans cette juridiction.

À titre d'exemple, si un redevable de la RPII est établi dans une juridiction où le taux d'IS est de 20 % et effectue un paiement déductible de 1 000 à une entité faiblement imposée (paiement déductible au numérateur de la première clef de répartition), le montant d'impôt supplémentaire sera plafonné à $20 \% \times 1\,000 = 200$.

Est également prévu un plafonnement du montant total d'impôt supplémentaire attribué au titre des revenus faiblement imposés de la juridiction de l'EMU, en fonction du montant brut des paiements intragroupe déductibles.

Illustration de la répartition de l'impôt supplémentaire avec la RPII (seconde clef de répartition)

Une EMU établie dans un pays O détient les sociétés SocA1 et SocA2 établies dans un pays A, la société SocB établie dans un pays B et la société SocC établie dans un pays C. La société SocC est faiblement imposée au sens du « pilier 2 » (le TEI du pays C est inférieur au taux minimum). Le schéma suivant illustre la chaîne de détention du groupe et les paiements intragroupe.



Le pays O (celui de EMU) n'applique pas de RIR ; les pays A et B appliquent la RPII. La première clef de répartition ne s'applique pas dans la mesure où aucun paiement direct n'est effectué des redevables soumis à la RPII (SocA1, SocA2 et SocB) vers l'entité faiblement imposée (SocC). On considère que le montant d'impôt supplémentaire dû au titre de SocC est de 400.

Dans le cadre de la seconde clef de répartition, il faut déterminer la part des dépenses nettes intragroupe au sens de cette clef de chacun des redevables soumis à la RPII selon la formule précédemment établie. Il convient d'abord de déterminer les dépenses nettes intragroupe de chacun des redevables :

- pour SocA1 : $2\,000 - (350 + 400) = 2\,000 - 750 = 1\,250$;
- pour SocA2 : $400 - 250 = 150$;
- pour SocB : $(350 + 250) - 0 = 600$.

Le total des dépenses nettes intragroupe est donc de $1\,250 + 150 + 600$, soit $2\,000$.

La part de chacun des redevables dans les dépenses nettes intragroupe est ainsi de :

- pour SocA1 : $1\,250 / 2\,000 = 62,5\%$;
- pour SocA2 : $150 / 2\,000 = 7,5\%$;
- pour SocB : $600 / 2\,000 = 30\%$.

L'impôt supplémentaire réparti entre les redevables est donc de :

- pour SocA1 : $62,5\% \times 400 = 250$;
- pour SocA2 : $7,5\% \times 400 = 30$;
- pour SocB : $30\% \times 400 = 120$.

2. Les autres règles complétant l'édifice du « pilier 2 »

En complément de la RIR, est prévue la règle de substitution, qui permettrait à la juridiction fiscale du siège d'écartier la méthode conventionnelle de l'exemption, en matière d'élimination de la double imposition, afin de rendre la RIR pleinement effective.

Enfin, une quatrième et dernière règle est prévue, la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI).

Elle permettrait à des juridictions de refuser des avantages conventionnels au titre de certains paiements intragroupe effectués à destination de juridictions où ils seront soumis à une imposition insuffisante au regard du taux minimum. La RAI vise ainsi à rétablir les droits d'imposition de la juridiction de la source du paiement, en lui permettant de prélever un impôt supplémentaire à concurrence du taux minimum.

*
* *

Ainsi, le « pilier 2 » s'appuie sur la RIR, éventuellement complétée par la règle de substitution, la RPII n'intervenant qu'à titre subsidiaire tandis que la RAI complète l'ensemble du dispositif.

E. LES MODALITÉS JURIDIQUES ET ADMINISTRATIVES DE MISE EN ŒUVRE DU « PILIER 2 »

La RIR et la RPII ne supposent pas, en tant que telles, de modifier les conventions fiscales et peuvent être mises en œuvre en modifiant le droit interne de chaque juridiction, à la différence de la règle de substitution et de la RAI, pour lesquelles une évolution internationale est impérative – puisqu'elles visent précisément à empêcher l'application des stipulations conventionnelles en vigueur.

Ainsi, de façon schématique, la mise en œuvre du « pilier 2 » :

- pourra se faire pour l'essentiel en modifiant les législations nationales ;
- et supposera des évolutions des conventions fiscales pour assurer aux règles GloBE leur pleine effectivité (en particulier s'agissant de la règle de substitution complétant la RIR).

1. Les modifications à apporter au droit national

• La possibilité de mettre en œuvre la RIR et la RPII au niveau national, sans modifier les conventions fiscales en vigueur, résulte du principe selon lequel ces conventions n'ont en principe pas pour objet de limiter le droit qu'une juridiction a à taxer ses propres résidents ⁽¹⁾.

(1) Ce principe est ainsi rappelé à l'article 1^{er} du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Telle est d'ailleurs l'une des raisons qui rend compatibles avec les conventions les règles nationales relatives aux SEC, consistant à imposer le résident fiscal sur des revenus attribuables à des participations dans des entités étrangères contrôlées ⁽¹⁾.

● Pour assurer aux règles GloBE du « pilier 2 » une efficacité et une effectivité maximale, l'OCDE prévoit d'élaborer des modèles de législation pour les juridictions concernées. Cela revient ainsi à transposer au niveau du droit interne de chacune de ces juridictions le principe qui préside à l'élaboration du modèle OCDE de convention fiscale.

Outre la garantie de disposer de règles semblables d'application similaires quelles que soient les juridictions, une telle approche permettrait d'harmoniser les interprétations des normes applicables.

L'OCDE prévoit également la mise en œuvre d'un processus d'examen multilatéral dont l'aboutissement consisterait en la publication d'une liste des juridictions dont la RIR serait conforme aux règles du « pilier 2 ».

2. L'éventuelle élaboration d'une convention multilatérale

Enfin, pour maximiser l'efficacité de ce second « pilier », l'OCDE n'exclut pas l'élaboration d'une convention multilatérale : bien que ne constituant pas un prérequis nécessaire, à la différence de la convention multilatérale conclue en 2017 ou à celle prévue au titre du « pilier 1 », les avantages pratiques qu'offrirait un tel instrument apparaissent indéniables : il assurerait « *une application cohérente, uniforme et exhaustive des règles GloBE* » ⁽²⁾ et garantirait la bonne interaction entre ces règles et, d'une part, les conventions fiscales, d'autre part, le « pilier 1 » ⁽³⁾.

Cette convention multilatérale pourrait en outre contenir des stipulations sur la prévention et le règlement des différends, qui viendraient alors compléter le cadre juridique international actuel et les outils qu'il prévoit en cette matière.

(1) Voir ainsi OCDE, *Rapport précité sur le blueprint du « pilier 2 »*, page 196.

(2) *Ibid.*, page 201.

(3) *Id.*

L'articulation entre le « pilier 2 » et le dispositif américain « *GILTI* »

Le « pilier 2 », s'il devait être mis en œuvre, devrait coexister en l'état de la législation américaine en vigueur, avec le dispositif dit « *GILTI* » (pour « *Global intangible low tax income* », soit « revenu mondial à faible taux d'imposition tiré d'actif incorporel »).

- Dans son principe et son économie générale, le *GILTI* américain est similaire au « pilier 2 », puisqu'il consiste en une imposition supplémentaire à l'IS fédéral américain des profits que des filiales étrangères de sociétés américaines ont retirés d'actifs incorporels, si ces profits sont insuffisamment imposés et qu'ils sont jugés excessifs :

- le seuil d'imposition prévu, en deçà duquel un profit sera jugé insuffisamment imposé à l'étranger, est de 13,125 % jusqu'en 2025 et de 16,406 % à compter de 2026 ;

- le seuil de rentabilité de l'actif incorporel, au-delà duquel un profit sera jugé excessif, est de 10 %.

- Le *GILTI* fonctionne en combinaison avec un autre dispositif fiscal visant les actifs incorporels, le « *FDII* » (« *Foreign derived intangible income* », soit « revenu étranger tiré d'actif incorporel »). À l'inverse du *GILTI*, le *FDII* consiste en une imposition à taux réduit des profits tirés d'actifs incorporels localisés aux États-Unis et qui ont contribué à des exportations à l'étranger, via une déduction appliquée sur ces profits :

- déduction de 37,5 % jusqu'en 2025, conduisant à un taux effectif d'IS de 13,125 % sur une base d'un taux fédéral d'IS de 21 % ;

- déduction de 21,875 % à compter de 2026, conduisant à un taux effectif d'IS de 16,406 % à partir de la même base que précédemment.

- Le *GILTI* et le *FDII* constituent ainsi une « *patent box* » américaine, le premier étant le « bâton » et le second la « carotte »⁽¹⁾. La cohérence des deux outils est manifeste dans la mesure où le seuil en deçà duquel l'imposition est insuffisante, déclenchant l'application du *GILTI*, correspond au taux d'IS applicable dans le cadre de la *FDII*.

Au titre du *FDII*, les revenus inclus dans le champ du *GILTI* font l'objet d'une déduction de 50 % jusqu'en 2025 et de 37,5 % à compter de 2026. Le taux d'IS effectif applicable à ces revenus est donc, sur la base d'un taux fédéral de 21 %, de 10,5 % jusqu'en 2025 et de 13,125 % à compter de 2026.

- Si l'objectif du *GILTI* est ainsi voisin de celui du « pilier 2 », les deux outils reposent sur un certain nombre de paramètres significativement distincts, qu'il s'agisse du champ des impôts couverts et des revenus utilisés pour le calcul du taux effectif d'imposition – et donc voir si ce dernier est insuffisant –, du champ d'application en termes d'entreprises et d'activités visées, ou encore du taux minimum déclenchant la mise en œuvre du dispositif.

La question de la coexistence du *GILTI* et du « pilier 2 » suppose donc un accord politique sur son principe, et des accords techniques sur les modalités précises d'application des deux outils.

Cette articulation devra également intégrer les nouvelles orientations de l'administration américaine, qui souhaite fixer à 21 % – soit le double du *GILTI* – le niveau d'imposition minimum des bénéfices de source étrangère des sociétés américaines⁽²⁾.

(1) *Bénédicte Peyrol, rapport d'information précité, page 148.*

(2) *White House, Fact Sheet : The American Jobs Plan, 31 mars 2021.*

III. LES CONSÉQUENCES ÉCONOMIQUES DES DEUX « PILIERS » : LES ESTIMATIONS POUR LE MONDE ET LA FRANCE

Synthèse de l'impact économique de la réforme

L'impact économique des deux « piliers » de la réforme devrait, à l'aune des estimations disponibles, être globalement positif au niveau mondial ainsi que pour la France.

Le « pilier 1 » devrait avoir un impact modeste en termes de recettes, puisqu'il consiste schématiquement à allouer à des juridictions des bénéfices actuellement imposés ailleurs. Pour la France, l'impact devrait être légèrement positif, et en tout état de cause *a priori* non négatif.

Le « pilier 2 », qui crée de façon simplifiée une nouvelle imposition, devrait avoir un impact plus important, tant au niveau mondial que pour la France. Cet impact est de deux ordres :

- un impact direct résultant des recettes supplémentaires dues aux nouvelles règles ;
- un impact indirect issu des changements qu'apporteront à leurs régimes les paradis fiscaux, le « pilier 2 » constituant une arme puissante pour lutter contre les pratiques dommageables de ces juridictions fiscalement bienveillantes.

La synthèse générale de l'impact de la réforme est présentée dans le tableau suivant, à partir des estimations de l'OCDE et du CAE.

Estimations de l'OCDE de l'impact mondial de la réforme

Mesure	Gain mondial (Mds US \$)	Gain mondial (Mds€)
« Pilier 1 »	5 à 12	4,3 à 10,2
« Pilier 2 » - gains directs	23 à 42	19,6 à 35,8
« Pilier 2 » - gains indirects	19 à 28	16,2 à 23,9
Total « pilier 2 »	42 à 70	35,8 à 59,7
Total de la réforme	47 à 81	40,1 à 69,1
Impact « GILTI » USA	9 à 21	7,7 à 17,9
TOTAL	56 à 102	47,8 à 87,0

N.B. : la somme des arrondis peut différer de l'arrondi de la somme. Voir les développements ci-après pour la précision des paramètres retenus pour les estimations.

Estimations par le Conseil d'analyse économique de l'impact de la réforme pour la France

Mesure	Gain pour la France (Mds€)
« Pilier 1 »	Marginal mais positif
« Pilier 2 » - sans ajustement des paradis fiscaux	+ 9
« Pilier 2 » - avec ajustement des paradis fiscaux	+ 5

N.B. : la somme des arrondis peut différer de l'arrondi de la somme. Voir les développements ci-après pour la précision des paramètres retenus pour les estimations.

Appréhender l'impact des règles prévues au titre de chacun des deux « piliers » est non seulement utile pour bien comprendre la mise en œuvre concrète de ces règles, mais aussi nécessaire dans une perspective d'accord politique sur les négociations en cours. Il serait en effet vain d'espérer un aboutissement positif de celles-ci sans que les parties prenantes aient une idée, même générale, des effets produits en termes de recettes fiscales – sauf à demander un blanc-seing absolu peu réaliste.

Ainsi, évaluer les effets des « piliers » 1 et 2 répond autant à un enjeu d'information qu'à des considérations d'acceptabilité des nouvelles règles et donc de pérennité de celles-ci.

À cet égard, deux sentiments opposés peuvent naître de l'état d'avancement des travaux :

– une forme de soulagement, voire de satisfaction, en raison de l'existence même d'estimations et du volume conséquent de documentation fourni par l'OCDE ⁽¹⁾, ce alors même que l'exercice présente une difficulté particulière compte tenu de la complexité du sujet et de la variété des facteurs à prendre en compte ;

– un certain regret, en l'absence de données publiques par pays – qui n'ont pas été divulguées par l'OCDE afin de ne pas risquer de compromettre le bon déroulement des négociations ⁽²⁾.

Précisons à titre liminaire que les estimations faites par l'OCDE sont provisoires – elles reposent sur des paramètres qui pourraient ne pas être ceux finalement retenus – et résultent de données qui ne sont pas sans présenter certaines limites, notamment au regard de leur actualité et des effets de la crise économique actuelle ⁽³⁾.

A. L'IMPACT GLOBAL DES DEUX « PILIERS » AU NIVEAU MONDIAL

L'impact global des deux piliers en termes de surcroît de recettes fiscales est estimé à une fourchette allant d'environ 50 milliards de dollars à environ 80 milliards de dollars, voire 100 milliards de dollars en tenant compte des effets du GILTI américain.

L'essentiel de ce gain fiscal serait le fruit du « pilier 2 » et reposerait sur deux aspects de ce dernier :

- ses effets directs, via l'imposition supplémentaire GloBE ;
- ses effets indirects, susceptibles d'être qualifiés de comportementaux ou dissuasifs, via la réduction des transferts de bénéfices vers des paradis fiscaux.

(1) *Le document portant sur l'évaluation d'impact économique des deux « piliers » fait 324 pages.*

(2) *Voir ainsi CPO, Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée, septembre 2020, rapport particulier n° 4. Les nouvelles règles de la fiscalité internationale des entreprises : évaluation des effets économiques pour la France, juin 2020, page 53.*

(3) *Voir ainsi OCDE, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Points clés. Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, octobre 2020, page 28.*

Le « pilier 1 », quant à lui et pour des raisons qui touchent à l'objet même de ce dispositif, dégagerait un gain relativement modeste (et en tout état de cause très minoritaire).

Le tableau suivant dresse la synthèse des gains estimés au titre de chacun des deux « piliers » et d'un point de vue global.

**ESTIMATION DE L'IMPACT DE LA RÉFORME OCDE
SUR LES RECETTES FISCALES MONDIALES**

Dispositif		Gains fiscaux (en % des recettes mondiales d'IS)	Gains fiscaux (en milliards de dollars)	Gains fiscaux (en milliards d'euros)
« Pilier 1 »		0,2 % - 0,5 %	5 à 12	4,3 à 10,2
« Pilier 2 »	Gains directs	0,9 % - 1,7 %	23 à 42	19,6 à 35,8
	Gains indirects	0,8 % - 1,1 %	19 à 28	16,2 à 23,9
	Total « pilier 2 »	1,7 % - 2,8 %	42 à 70	35,8 à 59,7
Total « piliers » 1 et 2		1,9 % - 3,2 %	47 à 81	40,1 à 69,1
GILTI		0,4 % - 0,8 %	9 à 21	7,7 à 17,9
Total piliers et GILTI		2,3 % - 4,0 %	56 à 102	47,8 à 87,0

N.B. 1 : L'arrondi de la somme peut différer de la somme des arrondis.

N.B. 2 : simulations reposant, pour le « pilier 1 », sur un seuil d'assujettissement de chiffre d'affaires mondial de 750 millions d'euros, un « nexus » déclenché à partir d'un seuil de chiffre d'affaires de 1 million d'euros pour les ADS et de 3 millions d'euros pour les CFB, un seuil de rentabilité de 10 % et une répartition du bénéfice résiduel de 20 % (formule « 10-20 ») ; pour le « pilier 2 », sur un taux minimum de 12,5 %.

Source : OCDE.

1. L'impact mondial du « pilier 1 »

● S'agissant plus particulièrement du « pilier 1 », les travaux de l'OCDE aboutissent à un volume de bénéfice résiduel estimé à 493 milliards de dollars pour un seuil d'assujettissement de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires mondial et un seuil de rentabilité de 10 %, ce volume serait réparti entre les types d'activités selon les modalités présentées dans le tableau ci-après.

BÉNÉFICE RÉSIDUEL RÉSULTANT DU PILIER 1

(en milliards de dollars)

ADS	CFB	Total
81	413	493

N.B. : L'arrondi de la somme peut différer de la somme des arrondis.

Source : OCDE.

Ce bénéfice résiduel serait particulièrement concentré :

– 85 % du bénéfice résiduel dégagé par les activités ADS serait concentré sur 10 groupes ;

– 70 % du bénéfice résiduel dégagé par les activités CFB serait concentré sur 50 groupes ⁽¹⁾.

(1) OCDE, Rapport précité sur l'évaluation d'impact économique, page 43.

En retenant, pour déterminer le montant A réparti entre les juridictions de marché, un pourcentage de 20 % du bénéfice résiduel, ce montant A global serait de l'ordre de 100 milliards de dollars environ.

La détermination de l'impact concret du gain fiscal dégagé par le pilier 1, estimé à une fourchette comprise entre 5 et 12 milliards de dollars, ne peut être directement extrapolée du montant A dans la mesure où elle dépend de nombreux facteurs, tels que :

- le taux d'imposition dans chacune des juridictions de marché ;
- le taux d'imposition actuellement applicable à la fraction de bénéfices appelée à devenir le montant A.

● En termes de catégories de juridictions fiscales, le « pilier 1 » devrait générer un surcroît de recettes fiscales pour les juridictions à revenus faibles, moyens ou élevés – pouvant aller jusqu'à 2 % pour les premières et 1 % pour les dernières. Inversement, l'impact en termes de recettes fiscales devrait être négatif pour les juridictions qualifiées de centres d'investissement, c'est-à-dire les paradis fiscaux, la baisse de recettes pouvant atteindre 5 % ⁽¹⁾.

Cette estimation, fournie par le CPO sur la base des données de l'OCDE, repose sur une hypothèse haute en termes de champ d'application, et est ainsi probablement majorante. Elle donne néanmoins une idée générale de l'effet du « pilier 1 » pour les juridictions fiscales. Deux principaux enseignements paraissent devoir en être retirés :

- l'impact devrait être neutre ou faiblement positif pour les juridictions « normales » ;
- l'impact devrait être négatif pour les paradis fiscaux.

L'estimation de l'OCDE reprise par le CPO en juin 2020 est corroborée par les données publiées par l'OCDE le 12 octobre 2020 (version en anglais, la version française datant du 22 décembre suivant), s'agissant d'une formule « 10-20 » ⁽²⁾ :

- l'impact sur le PIB pour les juridictions à revenu élevé serait globalement positif, de - 0,1 % à + 0,5 % ;
- pour les juridictions à revenu moyen et celles à revenu faible, l'impact serait systématiquement positif, entre + 0,4 % et + 0,9 % du PIB pour les premières et entre + 0,6 % et + 1 % du PIB pour les secondes ;
- enfin, pour les paradis fiscaux (les « centres d'investissement »), l'impact serait négatif et oscillerait entre - 0,8 % et - 1,1 % du PIB.

(1) CPO, rapport précité de septembre 2020, [rapport particulier n° 4](#), Les nouvelles règles de la fiscalité internationale des entreprises : évaluation des effets économiques pour la France, juin 2020, page 55.

(2) OCDE, Rapport précité sur l'évaluation d'impact économique, page 81.

2. L'impact mondial du « pilier 2 »

Le « pilier 2 » devrait avoir un impact global significativement plus important en termes de recettes fiscales, ce qui est logique au regard de sa finalité et de ses modalités, là où le « pilier 1 » consiste essentiellement à modifier l'allocation des bénéfices imposés et n'a pas une dimension de rendement.

Dans la mesure où le « pilier 2 » vise à ce que tous les bénéfices soient systématiquement soumis à un impôt minimum, il présente une telle dimension de rendement et conduit, par définition, à augmenter les recettes fiscales à l'échelle mondiale – puisque des bénéfices jusque-là peu ou pas imposés seraient imposés au taux minimum.

• Plusieurs scénarios ont été étudiés par l'OCDE, tenant compte de différents facteurs. Il ne s'agit pas ici d'entrer dans le détail de ces scénarios, mais de présenter les conclusions générales auxquelles l'OCDE aboutit, en retenant un taux d'imposition minimum de 12,5 % ⁽¹⁾ :

– pour les juridictions à revenu élevé, le gain en termes de recettes d'IS serait compris entre 2,5 % et près de 4 % ;

– pour les juridictions à revenu intermédiaire, le gain serait sensiblement plus faible, compris entre environ 1,5 % et 2,2 % ;

– enfin, les juridictions à faible revenu dégageraient un gain intermédiaire, compris entre 2,7 % et 3 % des recettes d'IS.

S'agissant des paradis fiscaux, un degré d'incertitude plus élevé empêche d'aboutir à des données relativement fiables et précises, mais le consensus va dans le sens d'une érosion de leurs bases d'imposition résultant d'un moindre volume de bénéfices transférés vers de telles juridictions.

• Au-delà des aspects purement financiers et budgétaires, le principal impact du « pilier 2 » sera probablement la limitation de la concurrence fiscale à laquelle se livrent de nombreuses juridictions, et singulièrement la réduction, sinon l'élimination :

– de la course vers le bas en termes de taux d'IS ;

– des pratiques des paradis fiscaux consistant à prévoir des régimes fiscaux à imposition nulle ou extrêmement faible.

En mettant en place une imposition minimale des bénéfices, en effet, le « pilier 2 » réduit de manière très significative l'intérêt fiscal qui s'attache à la localisation ou aux transferts d'activités ou de bénéfices dans des paradis fiscaux.

(1) OCDE, *Points clés précités*, pages 32-33.

3. L'impact des deux « piliers » sur l'activité économique et l'investissement

Outre leurs effets sur les recettes fiscales, les « piliers » 1 et 2 auront des conséquences sur l'activité économique et l'investissement des entreprises que l'OCDE s'est efforcée d'évaluer.

De façon assez logique, dans la mesure où la réforme proposée aboutit à une hausse globale des recettes fiscales, et donc des prélèvements obligatoires qui pèsent sur les entreprises, elle est de nature à entraîner une baisse de l'activité et de l'investissement. Cependant, cette baisse serait relativement marginale, estimée par l'OCDE à 0,1 % du PIB dans l'hypothèse d'un scénario de consensus ⁽¹⁾.

Au demeurant, cette baisse devrait être compensée par des canaux indirects, en premier lieu la dispense pour les gouvernements de recourir à d'autres mesures de financement des politiques publiques grâce au surcroît de recettes dégagées.

Sur ce point, l'OCDE souligne l'impact négatif conséquent qu'aurait, en l'absence d'accord, une multiplication des taxations unilatérales du chiffre d'affaires des entreprises numériques (TSN), en particulier du fait des potentielles représailles que ces mesures entraîneraient. Des TSN unilatérales nombreuses auraient également l'inconvénient de toucher des entreprises indépendamment de leurs résultats, d'accroître les risques de double imposition et de compromettre la sécurité juridique des entreprises.

En tout état de cause, des évaluations complémentaires, en particulier au niveau des juridictions et non d'un point de vue mondial, apparaissent opportunes, notamment s'agissant des effets du « pilier 2 » sur certains dispositifs incitatifs nationaux.

B. LES ESTIMATIONS DES EFFETS DES DEUX « PILIERS » POUR LA FRANCE : UN IMPACT POSITIF EN TERMES DE RECETTES

Si l'OCDE a produit des estimations de l'impact qu'aurait la réforme envisagée, par « pilier » puis de façon combinée, il s'agit d'estimations mondiales : les travaux portant sur chaque juridiction n'ont, à ce stade, pas été rendus publics en raison de l'absence de consensus des juridictions concernées ⁽²⁾.

Cependant, les données mondiales et la tendance qui s'en dégage permettent de conclure avec une confiance relativement solide que l'impact des deux « piliers » pour la France ne sera pas négatif en termes de recettes fiscales, et devrait être positif – essentiellement grâce au « pilier 2 ».

(1) OCDE, *Points clés précités*, page 34. Le lecteur intéressé par des compléments détaillés sur l'impact sur l'investissement peut se référer au chapitre IV du document relatif à l'évaluation économique de la réforme (OCDE, *Rapport précité sur l'évaluation d'impact économique*, pages 163 à 255).

(2) L'OCDE a procédé à l'estimation de l'impact des deux piliers pour 115 juridictions (OCDE, *Points clés précités*, page 34).

En novembre 2019, le Conseil d'analyse économique (CAE) a produit des estimations sur l'impact des réformes prévues par l'OCDE pour la France ⁽¹⁾.

S'appuyant sur différents travaux, le CAE a conclu que les pertes d'IS de la France résultant des délocalisations d'activités et de bénéficiaires dans les paradis fiscaux s'établissaient à 4,6 milliards d'euros par an. Il convient de souligner la cohérence de cette estimation avec celle faite en 2016 par le CPO, qui avait extrapolé la perte de recettes pour la France résultant des pratiques « BEPS » à partir des estimations mondiales faites par l'OCDE, le CPO concluant à une perte de recettes estimée entre 2,4 et 6 milliards d'euros ⁽²⁾.

1. L'impact du « pilier 1 » pour la France : un gain modeste mais pas de perte de recettes

S'agissant du « pilier 1 », les scénarios retenus par le CAE reposaient sur une affectation de 20 % du bénéfice résiduel au-delà d'un seuil de rentabilité de 12 % (soit une formule « 12 – 20 »), ou sur une affectation aux juridictions de marché de 30 % de tous les profits. Pour mémoire, le consensus vers lequel semble se diriger l'OCDE est une formule « 10-20 ».

Dans les deux scénarios, l'impact sur les recettes fiscales demeurerait modeste : +0,1 % avec la formule « 12-20 », +0,6 % avec l'affectation de 30 % des profits ⁽³⁾. Néanmoins, cette modestie de l'impact ne doit pas dissimuler sa nature mathématiquement positive : le « pilier 1 », à l'aune des travaux du CAE, n'aboutirait pas à une perte de recettes fiscales pour la France.

Une telle conclusion tend à établir un double mouvement pour la France, qui aboutirait à une forme d'équilibre :

– le « pilier 1 » pourrait réduire les recettes d'IS perçues par la France au titre de certaines de ses multinationales, en raison d'une diminution d'assiette qui se trouverait partiellement réallouée aux juridictions de marché ;

– en revanche, ce même « pilier 1 » devrait accroître l'assiette imposable en France de multinationales étrangères, en particulier les géants du numérique.

En outre, toujours s'agissant du « pilier 1 », le CAE conclut à des effets positifs en termes d'attractivité de la France (+ 0,3 % avec le scénario retenant une formule « 12-20 », + 1,4 % avec le scénario d'affectation de 30 % des profits). Cela peut s'expliquer aisément : le taux d'IS français étant relativement élevé, le fait qu'une partie des bénéficiaires qui se trouvaient jusque-là imposés à ce taux soient imposés dans des juridictions de marché, aux taux potentiellement plus faibles, est de nature à inciter plus d'entreprises à s'implanter en France.

(1) CAE, Fiscalité internationale des entreprises : quelles réformes pour quels effets ?, n° 54, novembre 2019.

(2) CPO, [Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte](#), décembre 2016, page 78 ; voir aussi Bénédicte Peyrol, rapport d'information précité, page 48 et suivantes.

(3) CAE, note précitée, page 10 ; CPO, rapport précité de septembre 2020, rapport particulier n° 4 précité, page 60.

Pour les entreprises françaises, c'est-à-dire les multinationales dont le siège est déjà en France, il convient également de noter qu'en fonction des marchés dans lesquels elles interviennent et des taux d'IS locaux, la mise en œuvre du « pilier 1 » pourrait aboutir à une moindre charge fiscale (ce qui correspond au premier aspect du double mouvement précédemment décrit).

2. L'impact du « pilier 2 » pour la France : un gain relativement substantiel

S'agissant du « pilier 2 », là encore le CAE retient deux scénarios, chacun s'appuyant sur un taux minimum de 15 %. Le premier de ces deux scénarios repose sur une absence de changement de taux dans les paradis fiscaux, le second, à l'inverse, retient un ajustement de ces taux. Pour mémoire, les travaux de l'OCDE semblent se diriger vers un taux effectif de 12,5 %, non de 15 %.

Les conclusions du CAE aboutissent, dans les deux scénarios, à une hausse des recettes fiscales françaises comprise entre 5 et 9 milliards d'euros, ainsi que l'illustre le tableau suivant.

ESTIMATION PAR LE CAE DE L'IMPACT POUR LA FRANCE DU « PILIER 2 »
(taux minimum de 15 %)

Scénario	Impact sur les recettes fiscales (en %)	Impact sur les recettes fiscales (en Mds €)
Sans ajustement des taux d'imposition des paradis fiscaux	+ 17,7 %	+ 9
Avec ajustement des taux d'imposition des paradis fiscaux	+ 9,4 %	+ 5

Source : CAE et CPO.

En retenant un taux minimum de 12,5 % dans le cadre du « pilier 2 », et avec une règle de trois (et les limites inhérentes associées à une telle extrapolation), le surcroît de recettes fiscales serait compris entre 7,5 milliards d'euros (absence d'ajustement) et 4,2 milliards d'euros (ajustement).

3. Un impact estimé globalement positif

Ces estimations sont satisfaisantes à deux égards.

D'une part, le consensus qui s'en dégage est celui d'un impact plutôt positif des réformes pour la France, en termes de recettes fiscales, de nature à renforcer le soutien politique aux travaux de l'OCDE, déjà fort de la part de l'exécutif.

D'autre part, elles s'inscrivent dans la continuité des travaux de la mission d'information de 2018, qui avait procédé à une analyse des potentiels effets pour la France d'une allocation des bénéficiaires vers les juridictions de marché⁽¹⁾. Aucune conclusion chiffrée précise n'avait pu alors être faite, faute de données suffisantes disponibles.

Il est donc heureux et opportun que les récents travaux du CAE, du CPO et de l'OCDE viennent enfin apporter des réponses à la réflexion conduite en 2018.

(1) Bénédicte Peyrol, rapport d'information précité, pages 172 à 178.

IV. LES POINTS DE VIGILANCE INDUITS PAR LA RÉFORME ENVISAGÉE

Synthèse des points de vigilance induits par la réforme

Si la réforme négociée à l'OCDE est ambitieuse, elle appelle sur plusieurs points une certaine vigilance. Certains de ces points sont communs aux deux « piliers » et concernent l'ensemble de la réforme, d'autres sont propres à l'un ou à l'autre.

● Points de vigilance communs aux deux « piliers » :

- une **grande complexité**, qui peut faire obstacle à une conclusion positive d'un point de vue politique mais aussi à une mise en œuvre ordonnée en cas de succès des négociations ; cette complexité risque de faire peser sur les administrations fiscales et les entreprises une charge lourde ;
- l'**appréhension de la réforme dans sa globalité** : approcher les « piliers » isolément n'apparaît pas judicieux, notamment pour la France qui ne perd pas avec le « pilier 1 » et gagne avec le « pilier 2 » ; il convient de profiter du contexte politique favorable pour aboutir à une réforme maximale et cohérente – notamment s'agissant de son champ ;
- la **temporalité de la mise en œuvre**, en cas de succès des négociations : il faudra vraisemblablement plusieurs années avant de commencer à récolter les fruits de la réforme ;
- le **règlement des différends** : des modalités sont prévues, mais une attention particulière doit être portée sur ce point avant la mise en œuvre de la réforme et, ensuite, tout au long de son application ;
- l'attention portée aux pays de développement : la réforme ne doit pas léser ces pays et aboutir à une attrition de leurs recettes fiscales compromettant leur croissance.

● Points de vigilance propres au « pilier 1 » :

- le **champ des activités ciblées** : distinguer entre activités numériques et autres n'est pas nécessairement aisé ; le contour des entreprises en relation étroite avec les consommateurs est flou et potentiellement source de différends ; il ne faut pas s'interdire une réflexion sur un champ plus large que les activités actuellement retenues ;
- les **modalités d'élimination de la double imposition** : en raison de la coexistence des règles actuelles et de celles prévues par la réforme, le sujet de la double imposition suppose une vigilance appuyée ; les modalités d'identification des entités payeuses de l'impôt dû sur les bénéfices réalloués sont complexes.

● Points de vigilance propres au « pilier 2 » :

- le **périmètre des impôts couverts** : si, *a priori*, les choses semblent relativement simples, il conviendra de veiller à une stricte égalité de traitement entre les impôts des différents pays ;
- la **prise en compte des dépenses fiscales et du traitement temporel de certains postes** (dont les reports de déficits) : il faudra veiller à ce que les dispositions fiscales françaises, notamment l'importance des crédits et réductions d'impôt et les modalités de report des déficits, soient traitées de manière à ne pas pénaliser les groupes français et la France ;

- la **détermination du taux minimum** : veiller à un juste équilibre entre un taux minimum suffisamment élevé pour garantir une effectivité concrète au « pilier 2 », sans pour autant revêtir un caractère excessif au regard de la finalité du « pilier 2 » et des considérations politiques à prendre en compte ;
- la **mise en œuvre concrète du « pilier 2 »** : s’assurer que le niveau de taux minimum prévu et les modalités de mise en œuvre du « pilier 2 » ne pénalisent pas la France au regard de certains taux réduits poursuivant des objectifs légitimes et ne présentant pas de caractère fiscalement dommageable (tels que le « taux réduit brevets »).

L’ambition et l’opportunité de la réforme en cours de négociation sous l’égide de l’OCDE sont évidentes. Elles ne doivent toutefois pas dissimuler les nombreux points de vigilance et d’interrogation que cette réforme suscite, et qui transparaissent pour une grande partie d’entre eux à la simple lecture de la présentation des modalités prévues.

A. LES POINTS DE VIGILANCE CONCERNANT L’ENSEMBLE DE LA RÉFORME

Si certains points de vigilance ne concernent qu’un « pilier » en particulier, d’autres sont communs à la réforme prise globalement : il s’agit de la complexité de celle-ci, des aspects politiques, de la temporalité de la mise en œuvre de la réforme et de la question du règlement des différends.

1. Une complexité extrême qui n’est pas exempte de risques

Le principal sujet de préoccupation concernant cette réforme paraît être celui de sa complexité et de ce qui en découle en termes pratiques et politiques.

- Le degré de complexité est inhérent à la nature et à l’objet de la réforme, et n’est donc guère surprenant. Le fait que les règles proposées ne soient pas immédiatement aisées à appréhender ne saurait par conséquent surprendre ni être vu comme un obstacle dirimant.

Cependant, le degré de complexité, indéniable, qui ressort de la présentation qui précède, peut sembler inédit et est reconnu par l’OCDE, sinon expressément, du moins en creux, à travers les travaux supplémentaires qui doivent être conduits, les points qui restent à arbitrer et la constante recherche de mesures de simplification qui ajoutent à la sophistication du dispositif (sophistication qui pourrait au demeurant aboutir à accentuer la complexité d’ensemble en multipliant les exceptions et les approches alternatives).

La complexité est (au moins) triple :

– complexité intrinsèque, la compréhension de l'ensemble des nouvelles règles n'allant pas de soi ;

– complexité administrative pour les entreprises, qui devront procéder à des calculs et des démarches lourdes ;

– complexité pour les administrations fiscales, non seulement dans le contrôle mais aussi dans les relations qu'elles devront avoir les unes avec les autres.

• Cette complexité et ses conséquences en termes de moyens humains et techniques affectés à la mise en œuvre des nouvelles règles suscitent, de façon légitime, une certaine inquiétude de la part des grands groupes, notamment français.

Ainsi, le fait de partir des normes comptables internationales, s'il est un facteur de cohérence et de mise en œuvre harmonisée de la réforme, conduit à d'inévitables retraitements potentiellement lourds.

Cette assiette déterminée à partir des normes comptables pourrait en outre ne pas tenir compte des spécificités fiscales françaises, ce qui aurait pour conséquence de limiter la compétence du législateur national (cet aspect doit cependant être relativisé dans la mesure où la réforme n'a pas vocation à se substituer aux règles nationales).

Par ailleurs, une telle complexité pourrait compromettre un accord politique et donc l'aboutissement positif des négociations en cours.

Enfin, même en présence d'un accord, le degré extrême de sophistication pourrait nuire à la mise en œuvre concrète des règles, ou à tout le moins à leur application efficace et conforme à leur objectif – soit que ces règles se révèlent en pratique inapplicables, soit qu'elles conduisent des juridictions fiscales à une mise en œuvre sauvage, en fonction de leurs intérêts propres.

Il ne faudrait donc pas que la réforme s'effondre sous son propre poids et que les règles atteignent un degré de sophistication les rendant inintelligibles et impossibles à mettre en œuvre.

Dès lors, il apparaît absolument nécessaire de veiller à ce que tout soit fait pour rendre la réforme compréhensible dans tous ses aspects et que les organismes publics et privés qui seront chargés de l'appliquer en soient le plus familiers possible – sans pour autant aller à l'autre extrême de règles simplistes et inutiles.

• Plusieurs moyens semblent envisageables pour atteindre un tel résultat :

– que l'OCDE continue à faire œuvre de pédagogie et poursuive son travail de transparence et de présentation de la réforme et des différentes pistes négociées, en fournissant le plus possible d'exemples concrets ;

– que les options et outils de simplification et de rationalisation qui sont à l'étude soient effectivement retenus – sauf si les inconvénients excèdent les avantages ;

– que les administrations nationales et les entreprises échangent, sans attendre l'achèvement des négociations, pour garantir une maîtrise des futures nouvelles règles ;

– que la mise en œuvre de la réforme soit l'occasion d'échanger les difficultés et les bonnes pratiques, le cas échéant au moyen d'une interface publique accessible à tout le monde.

2. L'indispensable prise en compte des deux « piliers » ensemble : la nécessité d'une approche globale pour un accord politique à portée de main

Le deuxième sujet majeur de préoccupation, succinctement abordé au titre de la complexité des règles mais qui est plus large, est celui de la perspective d'un accord politique sur l'ensemble de la réforme, prise dans ses deux « piliers ».

Compte tenu du nombre de juridictions concernées par les nouvelles règles proposées et de la divergence potentielle des intérêts nationaux en jeu, la simple possibilité d'un accord politique pourrait être vue comme relevant d'une gageure – et tel était encore le cas jusqu'au début de l'année 2021.

a. Un contexte politique particulièrement favorable

Après un démarrage chaotique en 2018 auquel a succédé une perspective de succès presque inespérée en 2019, l'année 2020, avec la crise sanitaire et les échéances électorales américaines, a laissé penser à un enlisement définitif des négociations traduisant leur échec – en particulier s'agissant du « *safe harbor* » proposé par l'administration américaine, consistant à rendre optionnelle l'application des nouvelles règles et privant concrètement celles-ci d'effet.

Malgré cela, les travaux se sont poursuivis durant toute cette période, l'OCDE continuant à publier des documents et à creuser chaque point de la réforme, cette dernière paraissant désormais proche d'aboutir – du moins un accord n'a-t-il jamais été autant à portée de main.

Plusieurs facteurs permettent d'expliquer ces progrès, encore inespérés il y a quelques mois.

• D'une part, la multiplication des initiatives unilatérales pour taxer les géants du numérique (notamment au travers de TSN) a manifestement joué en faveur des négociations à l'OCDE.

Alors que la France était isolée en 2019, lors de la mise en œuvre de la TSN nationale, désormais :

– six pays ont une TSN ou une mesure équivalente en vigueur : France, Autriche, Hongrie, Inde, Italie, Turquie ;

– trois ont adopté une loi prévoyant une TSN : Indonésie, Royaume-Uni, Tunisie.

En tout, d’après les données publiées par l’OCDE en octobre 2020, ce sont en tout une quarantaine d’États qui se sont dotés d’une TSN ou d’un dispositif équivalent ou qui envisagent de le faire, pour l’essentiel en Europe mais aussi en Asie, en Afrique, en Amérique et en Océanie ⁽¹⁾.

Or, et comme le montrent de nombreuses reprises les publications de l’OCDE sur les deux piliers, la multiplication des TSN est une solution sous-optimale économiquement qui risque en outre d’entraîner des représailles et d’être un facteur de double imposition potentiellement massif (cf. *supra*, Première partie, III, A, 2).

Dans la mesure où un tel scénario n’est souhaité par personne – ou devrait n’être souhaité par personne –, l’augmentation des TSN a eu pour effet de rendre plus pesante et plus dommageable la perspective d’un échec de la réforme. Cela contribue ainsi à une mobilisation en faveur de celle-ci, qu’il s’agisse de pays ou de grandes entreprises multinationales (au premier rang desquelles celles directement concernées par les TSN qui se sont presque transformées en hérauts des travaux de l’OCDE).

Toutes ces mesures nationales unilatérales agissent donc comme une épée de Damoclès au soutien des travaux de l’OCDE

● D’autre part, l’évolution de la position des États-Unis a certainement joué un rôle important dans la reprise positive des négociations, alliée à l’activité incessante au soutien de ces travaux de la part de la France – il n’est pas exclu que l’évolution américaine trouve notamment sa source dans la multiplication des TSN précédemment évoquée.

Le 26 février 2021, la secrétaire au Trésor des États-Unis, Mme Janet Yellen, a annoncé que son pays était prêt à renoncer au « *safe harbor* ». Loin d’être anecdotique, ce changement de pied est de nature à rendre pleinement effective la future réforme.

(1) OCDE, Rapport précité sur l’évaluation d’impact économique, pages 209 et 210. La liste complète des pays ayant adopté ou envisageant d’adopter une TSN ou une mesure similaire figure dans la première partie du présent rapport (cf. *infra*, Première partie, III, A, 2).

Par ailleurs, le 5 avril 2021, Mme Yellen a indiqué que l'administration du président Biden travaille « avec les pays du G20 pour s'entendre sur un taux minimal d'imposition sur les entreprises », afin que « l'économie mondiale prospère sur la base de règles du jeu plus équitables en matière d'imposition des multinationales. » ⁽¹⁾

Cet objectif correspond tout à fait à celui poursuivi par les travaux de l'OCDE, ce qui permet d'espérer une conclusion positive prochaine.

- L'objectif de l'OCDE est désormais d'aboutir à un accord d'ici au milieu de l'année 2021, vraisemblablement en juin ou juillet.

b. L'intérêt pour la France de défendre les deux « piliers » ensemble

- Ce « momentum » politique, porté par la nouvelle administration Biden, est une promesse bienvenue, et impose pour que les négociations aboutissent une approche réfléchie et cohérente. Pour la France, cela semble passer par une approche globale de la réforme, embrassant les deux « piliers » pris ensemble.

L'un des principaux points d'achoppement possibles paraît résider dans le champ d'application du « pilier 1 ». Cet aspect paraît d'autant plus important qu'il intéresse directement la France et a nourri plusieurs débats ou réflexions sur l'intérêt que notre pays pourrait retirer de la réforme. Il semble donc indispensable de s'y pencher.

- En France, le « pilier 1 » a été abondamment présenté ou vu comme apportant une réponse à l'évitement fiscal des géants du numérique en modifiant les règles fiscales afin de taxer ces entreprises étrangères payant peu ou pas d'IS en France, alors que notre pays constitue pour elles un marché important et que les données des utilisateurs français sont exploitées dans le processus de création de valeur.

Un tel constat, s'il n'est pas inexact, apparaît à la fois réducteur et non exempt de risques politiques.

i. La délicate distinction entre économie numérique et économie traditionnelle

- En premier lieu, la révolution numérique touche toute l'économie, sans se concentrer sur certaines entreprises ou activités en particulier. Ainsi, à côté des « pure players », des entreprises qui ont un modèle spécifiquement numérique et une activité indissociable des nouvelles technologies ou qui s'appuie sur celles-ci pour atteindre des effets de réseau massif (publicité ciblée, intermédiation en ligne, etc.), de très nombreuses entreprises numérisent leurs activités, qu'il s'agisse par exemple d'une exploitation des données des utilisateurs par des constructeurs

(1) Voir ainsi Correspondance économique, mardi 6 avril 2021, pages 11 et 12.

automobiles ou de modèles d'affaires mixtes associant activités physiques et en ligne – l'une des illustrations les plus évidentes en étant le commerce en ligne auquel se livrent des entreprises disposant par ailleurs de points de vente physiques.

Par ailleurs, les activités CFB montrent que les entreprises, sans relever strictement du champ communément admis de l'économie numérique, peuvent avoir une forte présence sur un marché et dans la vie économique d'un pays et cibler les utilisateurs et clients – par exemple au moyen de publicités qui visent une population en particulier et s'adaptent en fonction des pays.

En conséquence, ne cibler que les géants du numérique, et en particulier les « GAFA », laisserait hors du champ des nouvelles règles une part importante de l'économie qui pourtant, au regard de l'objet et de la logique d'ensemble du « pilier 1 », aurait vocation à y figurer.

Plus généralement, le fait même de cibler certaines activités dans le cadre du « pilier 1 » est un facteur de risque technique et politique, et constitue l'un des « points durs » des négociations en cours (*cf. infra*, B, 1).

- En second lieu, d'un point de vue politique, cibler exclusivement les multinationales numériques telles que les « GAFA » risquerait fortement de compromettre un accord sur les négociations en cours, et pourrait placer la France, si elle était à l'origine d'une telle approche ciblée ou qu'elle soutenait celle-ci, dans une situation paradoxale.

Le risque politique lié au ciblage des seuls géants du numérique n'est pas une hypothèse d'école : en témoignent les mesures de rétorsions qu'avait prises la précédente administration américaine à la suite de la TSN française, vue par les services américains comme visant spécifiquement les « GAFA ». Dès lors, un champ trop étroit pourrait être perçu comme étant source de discrimination par certains pays, notamment les États-Unis, et constituer par là même un obstacle à la conclusion positive des travaux actuels.

ii. L'appréhension globale de la réforme par la France, une nécessité politique et un intérêt économique

En ce qui concerne plus particulièrement la France, dès 2018 la mission d'information avait insisté sur le nécessaire pragmatisme économique dont notre pays devait faire preuve, en défendant ses intérêts sans naïvement « jouer au bon élève » ni afficher une vertu excessive potentiellement contre-productive.

Cette position demeure inchangée, la France se devant de préserver ses intérêts et de ne pas donner de blanc-seing si cela risque de lui nuire.

Cependant, le champ d'application du « pilier 1 » tel que proposé par l'OCDE, à savoir les ADS et les CFB, ne paraît pas compromettre les intérêts français et, en tout état de cause, se doit d'être apprécié conjointement avec le « pilier 2 ».

● D'une part, si la France peut perdre des recettes fiscales avec la mise en œuvre des nouvelles règles aux entreprises relevant des CFB, elle en gagnerait de nouvelles grâce à la réallocation de l'assiette imposable :

- non seulement au titre des ADS ;
- mais aussi au titre de CFB étrangères.

Pour le dire schématiquement, ce que la France perdrait, en termes de recettes fiscales, au titre de LVHM, elle le récupérerait au titre des « GAFA » et des chaînes de restauration franchisées étrangères telles que McDonald's. Cette compensation ressort d'ailleurs des estimations de l'impact du « pilier 1 » pour la France précédemment analysées, qui ne serait pas négatif.

Il serait ainsi paradoxal de s'opposer à une réforme au motif qu'elle toucherait des entreprises françaises et aurait, à ce titre, un impact sur les recettes fiscales nationales, alors que cette même réforme toucherait un grand nombre d'entreprises étrangères et amènerait de nouvelles recettes.

Au demeurant, sous l'angle des négociations politiques, il paraît difficile de soutenir une position tendant à exclure du champ de la réforme les entreprises françaises tout en reprochant à d'autres pays de faire de même.

● D'autre part, en tenant compte du « pilier 2 » dont les effets pour la France seraient significativement plus importants et aboutiraient à une hausse non négligeable de recettes fiscales, le bilan d'ensemble apparaît nettement positif.

L'intérêt budgétaire ne devrait au demeurant pas être la seule motivation au soutien du « pilier 2 », ses effets constituant une justification à eux seuls.

Le « pilier 2 » devrait en effet constituer l'un des plus puissants outils de lutte contre les paradis fiscaux et, plus largement, contre les pratiques de transfert de bénéfices ou d'activités à des fins fiscales.

Rappelons à cet égard que l'impact du « pilier 2 » est apprécié à deux niveaux complémentaires :

- directement, en augmentant l'impôt dû dans les pays qui ne sont pas des paradis fiscaux – participant de ce fait à un accroissement tangible des recettes fiscales ;
- indirectement, à travers une dimension préventive, en réduisant, sinon en éliminant, l'intérêt fiscal de tels transferts et localisations.

Ainsi, le « pilier 2 » a pu susciter un intérêt ou une attention moindre que le « pilier 1 », mais constitue un outil qui ne doit en aucun cas être sous-estimé ou ignoré. Les nouvelles règles GloBE apportent à l'arsenal contre l'évasion fiscale, et en particulier contre les paradis fiscaux quels qu'ils soient, une arme inédite et puissante.

● Enfin, une autre raison pour la France de fermement soutenir les travaux en cours réside dans les risques que fait peser la multiplication des TSN. Si, ainsi qu'il a été vu, il s'agit d'un facteur propice à appuyer l'aboutissement des négociations, si celles-ci devaient échouer, l'impact serait potentiellement très négatif.

3. La nécessité d'avoir conscience de la temporalité longue de la mise en œuvre de la réforme

Un autre point d'attention qui ne touche pas à des aspects spécifiques des « piliers », mais revêt une dimension générale, porte sur la temporalité de la mise en œuvre des nouvelles règles.

Il conviendra en effet, dans l'hypothèse souhaitée d'une conclusion heureuse des négociations et d'un accord sur ces règles, de veiller à ce que les modalités de leur application connaissent un délai raisonnable et non excessif.

Cependant, l'attention ici signalée est autant celle du législateur et des décideurs publics, pour assurer l'effectivité des nouvelles règles, que celle des citoyens dans leur ensemble, pour insister sur l'inévitable décalage temporel entre un accord sur les règles et l'application de celles-ci : il ne faudrait pas croire que la conclusion des négociations conduira immédiatement à la perception de nouvelles recettes fiscales et au terme des pratiques d'évitement fiscal ciblées par les deux « piliers ».

La mise en œuvre effective des nouvelles règles issues des deux « piliers » risque en effet de prendre un certain temps, sinon un temps certain, de l'ordre de plusieurs années. Cela n'a rien d'anormal compte tenu de la complexité de la matière, du nombre de juridictions fiscales concernées et du recours à des instruments multilatéraux.

Il est à cet égard rappelé que la Convention multilatérale résultant du projet « BEPS » a été élaborée à partir de 2015, son texte a été adopté le 24 novembre 2016 et l'instrument a été officiellement signé le 7 juin 2017. Cette convention entre ensuite en vigueur, pour une juridiction donnée, dans un délai de trois mois suivant le dépôt de son instrument de ratification, et sa prise d'effet intervient encore après, selon des modalités qui varient en fonction de la nature des impositions considérées et de la date de ratification par les autres juridictions liées ; cette prise d'effet ayant été au plus tôt en 2019 ⁽¹⁾.

(1) Pour une présentation détaillée des modalités d'entrée en vigueur et de prise d'effet de la convention multilatérale, il est renvoyé aux développements pertinents de l'avis de la commission des finances sur le projet de loi autorisant sa ratification (Bénédicte Peyrol, avis précité sur le projet de loi autorisant la ratification de la Convention multilatérale BEPS de l'OCDE, pages 64 à 66.)

Plusieurs années séparent donc l'élaboration de l'instrument de sa mise en œuvre concrète, et plus encore s'agissant de ses premiers effets en termes de recettes fiscales. D'après les éléments recueillis par la rapporteure au cours du cycle d'auditions conduit lors des travaux de suivi, les premiers résultats en termes de recettes fiscales pourraient donc n'être perçus qu'à partir de 2025.

Il est apparu utile d'insister sur ce point afin d'éviter tout quiproquo : l'absence apparente de résultats perceptibles des nouvelles règles dans les premières années qui suivront un éventuel accord ne sera pas anormale et ne devra pas susciter de frustration ou d'incompréhension.

A contrario, les nouvelles règles, et en particulier celles du « pilier 2 », pourraient produire des effets relativement rapidement à travers leur dimension dissuasive ⁽¹⁾ :

– des entreprises pourraient décider de modifier l'organisation de leurs activités en raison de la mise en œuvre à venir des nouvelles règles ;

– des pays qui pratiquaient jusque-là une forme de bienveillance fiscale dommageable pourraient être incités à changer de politique sans attendre l'application effective de ces règles.

4. La nécessité de garantir des modalités optimales de règlement des différends

Enfin, le dernier point de vigilance ici abordé et commun aux deux « piliers » porte sur le règlement des différends que cette réforme serait susceptible de faire naître.

Les différends sont inhérents aux relations économiques internationales, mais la complexité de la réforme est un facteur de nature à les accroître.

L'OCDE n'ignore pas cet aspect, et les documents produits sur la réforme font état des pistes envisagées, présentées dans les développements idoines au sein de cette seconde partie (*cf. supra*, I, F).

Il serait sans doute opportun que les autorités françaises proposent une mesure plus ambitieuse, consistant en la création d'un organe de règlement des différends (ORD) inspiré de celui de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) – il s'agit d'une recommandation faite par le CPO dans son rapport de septembre 2020 ⁽²⁾.

(1) La circonstance que, dans le cadre du pilier 2, certaines règles – RIR et RPII – ne supposent pas nécessairement d'action internationale et peuvent faire l'objet d'une mesure interne ne semble pas constituer un facteur de mise en œuvre rapide de ces règles : ainsi qu'il a été vu, il est préférable, pour une application pleinement effective des règles GloBE, qu'elles fassent l'objet d'un instrument multilatéral.

(2) CPO, rapport précité, page 132.

Le fait de soutenir la création d'un ORD pourrait conduire à sa concrétisation, mais serait également de nature à inciter les éventuels pays réticents à la mise en place de mécanismes de règlement des différends, à finalement se rallier aux propositions de l'OCDE – préférant ces mécanismes à un ORD.

En tout état de cause, et indépendamment des modalités concrètes de règlement des différends, ce sujet est crucial pour assurer à la réforme prévue une mise en œuvre dans de bonnes conditions. Sans mécanismes de règlement des différends, les risques de double imposition seraient très importants.

5. Une réforme qui ne doit pas pénaliser les pays en développement

La réforme négociée à l'OCDE permettra de moderniser les règles de la fiscalité internationale et de mettre fin à de nombreuses pratiques dommageables. Un point d'attention particulier doit porter sur les pays en voie de développement, qui ne doivent pas être lésés ou pénalisés par les nouvelles règles.

- Le « pilier 1 » devrait soutenir les pays en voie de développement, dès lors qu'ils constituent des juridictions de marché.

Les règles relatives au nouveau « nexus » et l'affectation à ces juridictions d'une fraction du bénéfice résiduel devrait en effet augmenter les recettes fiscales de ces pays, et donc leur capacité de financer des politiques publiques ambitieuses et de soutenir leur développement et leur croissance.

Cela dit, il ne faut pas exclure l'hypothèse d'un pays en développement disposant de multinationales agissant dans de nombreux pays de marché. Dès lors, avec les nouvelles règles, ce pays pourrait perdre des recettes fiscales.

Réfléchir à des modalités qui permettent de préserver les ressources des pays en développement est donc une piste qui se doit d'être explorée.

- Le « pilier 2 », quant à lui, pourrait directement toucher les pays en développement qui se seraient dotés d'une législation fiscale certes attractive, mais avant tout mise en place à des fins de croissance et de développement de leur économie.

Il serait à cet égard contre-productif que les règles d'imposition supplémentaires du « pilier 2 » accroissent les recettes fiscales des pays de siège, souvent les plus développés et réduisent les recettes fiscales de pays plus pauvres qui en ont grandement besoin, en limitant l'attrait exercés par ces pays sur les entreprises, pour qu'elles s'y implantent et y exercent des activités.

Là aussi, il serait utile de prévoir des règles dispensant la mise en œuvre du « pilier 2 » à l'égard de pays en développement, lorsque certaines conditions sont réunies. L'une d'entre elles pourrait être de tenir compte de la finalité de la mesure fiscale locale et de son absence de caractère dommageable : une mesure non dommageable et qui vise à attirer des entreprises pour financer des infrastructures

ou des politiques sociales, pour réduire le coût de financement du pays sur les marchés ou pour diminuer sa dépendance aux importations, pourrait ainsi être exclue du champ du « pilier 2 ». L'exemption fondée sur la substance qu'étudie l'OCDE va dans cette direction, et gagnerait à être complétée.

De telles pistes supposent naturellement une réflexion poussée et doivent veiller à ce qu'une éventuelle dispense n'aboutisse pas à créer une faille exploitée aux fins d'évasion fiscale ; elles n'en demeurent pas moins opportunes au nom de l'équité, et constitueraient une manifestation tangible de la solidarité internationale.

● À cet égard, des mesures particulières pour les pays en développement pourraient trouver un soutien relativement large : la secrétaire au Trésor des États-Unis Janet Yellen a ainsi justifié la position américaine sur la réforme internationale en précisant qu'il « *s'agit de s'assurer que les gouvernements disposent de systèmes fiscaux stables qui génèrent des revenus suffisants pour les investissements publics et pour répondre aux crises* » ⁽¹⁾.

B. LES POINTS DE VIGILANCE SPÉCIFIQUES AU « PILIER 1 »

Dresser une liste exhaustive de tous les points de vigilance du « pilier 1 » serait trop fastidieux : la complexité du dispositif proposé fait que chaque élément constitutif de ce premier « pilier » appelle une forme de vigilance, comme cela découle d'ailleurs de la présentation faite dans la seconde partie du présent rapport.

Néanmoins, certains aspects du « pilier 1 » paraissent devoir faire l'objet d'une attention particulière.

1. Le champ des activités retenues dans le « pilier 1 » : assurer un ciblage objectif et ne pas exclure *a priori* une application plus large

Le « pilier 1 » cible, en l'état des négociations, deux types d'activités : les services numériques automatisés (ADS) et les entreprises en relation étroite avec les consommateurs (CFB) (*cf. supra*, I, A, 1). En apparence pertinent, ce ciblage n'est pas exempt d'interrogations qui alimentent une réflexion tendant à une application plus large du « pilier 1 ».

a. Un ciblage aux contours relativement flous qui n'est pas exempt de risques

- L'inclusion des CFB permet d'éviter au moins deux écueils principaux :
 - un écueil politique, qui résulterait d'un ciblage des seules activités numériques, ce qui pourrait dissuader certains États (notamment les États-Unis) et compromettre l'aboutissement des négociations ;
 - un écueil pratique, en raison de la numérisation croissante de l'économie qui rend un ciblage du « numérique » difficile.

(1) Correspondance économique *précitée*, Id.

- Toutefois, le contour des CFB est souple, voire flou, et empreint d'une forme de subjectivité qui ne saurait être pleinement satisfaisante.

Outre une forme de discrimination injustifiée entre entreprises, ce flou pourrait aboutir à des différences de traitement d'une juridiction à l'autre pour les mêmes activités.

b. La question de l'opportunité d'une application générale du « pilier 1 »

- Pour régler ces difficultés, une solution pourrait consister à ne pas prévoir de distinction matérielle et à appliquer le « pilier 1 » à l'ensemble des activités : seuls les critères tenant au chiffre d'affaires seraient retenus, et relèveraient ainsi du « pilier 1 » les groupes dont le chiffre d'affaires dépasse les seuils fixés.

D'après les documents produits par l'OCDE, et en retenant un seuil de chiffre d'affaires mondial de 750 millions d'euros, le nombre de groupes qui seraient alors concernés par le « pilier 1 » passerait d'environ 2 300 à environ 8 000 ⁽¹⁾.

- Le risque politique qui résulterait d'une aussi large extension du champ du « pilier 1 » ne saurait être écarté : certains pays pourraient juger cela excessif et quitter les négociations.

Par ailleurs, une telle extension remettrait en cause un certain nombre d'éléments constitutifs du « pilier 1 », comme les modalités particulières de lien en fonction de la nature des activités, ainsi que les évaluations de l'impact économique de la réforme.

- Il semble néanmoins impératif que le champ matériel du « pilier 1 » repose sur des critères de distinction objectifs et clairs, non seulement pour éviter toute difficulté dans la mise en œuvre du dispositif, mais aussi pour recueillir l'adhésion la plus large possible des États et des entreprises.

À cet égard, le contexte politique favorable à la réforme devrait être exploité pour que le champ d'application des nouvelles règles soit le plus large possible, tout en étant cohérent. Une telle logique plaide donc en faveur de deux pistes alternatives :

- conserver un ciblage sur certaines activités, mais garantir que les critères d'identification soient objectifs, clairs et acceptés, sans prévoir d'exceptions sectorielles difficilement justifiables au regard des caractéristiques des activités concernées ;

- élargir à toutes les activités le « pilier 1 ».

(1) OCDE, Rapport précité sur le blueprint du « pilier 1 », page 67.

La seconde piste, malgré les risques politiques précédemment énoncés, aurait le mérite d'harmoniser le champ des deux « piliers » et éviterait toute contestation sur les critères de ciblage. Elle pourrait au demeurant être avancée uniquement à des fins de négociation, pour appuyer la nécessité d'un ciblage pertinent et cohérent du « pilier 1 » si un ciblage restait de mise.

- Cette réflexion démontre en tout état de cause que, malgré les progrès réalisés et les perspectives prometteuses, un élément aussi fondamental que le champ d'application de la réforme, en particulier s'agissant du « pilier 1 », demeure un point « dur » dans les négociations en cours.

2. L'élimination de la double imposition et l'identification des entités payeuses

L'élimination de la double imposition est un aspect majeur du « pilier 1 » dans la mesure où ce dernier s'ajoute aux règles existantes, sans s'y substituer. L'objectif des mécanismes prévus par l'OCDE est donc d'éviter que les mêmes bénéficiaires se trouvent imposés deux fois dans des juridictions différentes, au titre du montant A et au titre des règles actuelles de répartition des bénéfices.

- Néanmoins, les modalités proposées appellent des observations s'agissant de l'identification des entités payeuses, premier temps du processus prévu.

L'identification des entités payeuses est complexe et repose sur une approche comprenant quatre étapes (ou plus exactement trois étapes et un filet de sécurité), chacune délicate et prévoyant des critères eux-mêmes complexes.

Si une simplification est bienvenue, il ne faudrait pas qu'elle aboutisse à dégrader la cohérence et la pertinence du « pilier 1 ». En revanche, il semble indispensable que l'OCDE fasse preuve de pédagogie et que les États et les entreprises soient accompagnés.

Sans un tel accompagnement, il est à craindre que la détermination des entités payeuses soit un facteur de différends entre juridictions, ainsi qu'entre l'administration et le groupe multinational.

- Plus généralement en ce que le « pilier 1 » coexisterait avec les règles actuelles, le sujet de la double imposition devra faire l'objet d'une attention toute particulière de la part de l'OCDE et des États.

Il serait en effet contraire à l'esprit du « pilier 1 » que des frottements subsistent et aboutissent à augmenter substantiellement la charge fiscale des groupes.

C. LES POINTS DE VIGILANCE SPÉCIFIQUES AU « PILIER 2 »

Les principaux points de vigilance soulevés par le « pilier 2 » portent sur les taux d'imposition, c'est-à-dire le TEI et ses éléments constitutifs, d'une part, et le taux minimum, d'autre part.

1. La vigilance sur les éléments constitutifs du TEI

Point central du « pilier 2 », le TEI et ses modalités de détermination appellent une vigilance toute particulière pour, d'une part, assurer une application harmonisée d'une juridiction à l'autre en fonction des spécificités des différents systèmes fiscaux, d'autre part, éviter que certaines modalités puissent nuire aux groupes français et, plus généralement, aboutissent à une forme d'incohérence.

a. *Le périmètre des impôts : l'exemple de la CVAE et de la Gewerbesteuer*

Le périmètre des impôts couverts ne paraît pas nécessairement poser de difficulté et, en tout état de cause, fait l'objet d'une attention prononcée de la part de l'OCDE. Une telle attention est cependant indispensable compte tenu de la place centrale des impôts couverts dans les règles GloBE : celle du numérateur de la formule de calcul du TEI.

L'OCDE indique que figurent dans les impôts couverts les impôts équivalents à l'IS, et précise cette notion d'équivalence. Sera ainsi un « impôt couvert » un impôt qui, même s'il porte sur une autre base, est dû à la place de l'IS – par exemple une taxation au tonnage – ou est déductible de ce dernier comme cela peut être le cas des impôts prélevés par les échelons fédérés dans un État fédéral. En revanche, un impôt qui serait prélevé en plus de l'IS, et non à sa place, ne serait pas un impôt équivalent retenu dans le champ des impôts couverts ⁽¹⁾.

La distinction entre IS et impôts équivalents d'une part, et autres impôts de l'autre, semble ainsi claire. Néanmoins, certains impôts pourraient susciter des interrogations, voire être sources de litiges entre juridictions fiscales, si ces impôts portent sur un agrégat comptable qui, sans être le bénéfice, se situe relativement bas dans le compte de résultat.

● Un exemple de la difficulté potentielle de définition des impôts couverts est la CVAE française et la *Gewerbesteuer* prélevée par les *Länder* allemands, qui sont souvent comparées. De prime abord, la solution paraît simple :

– la CVAE, assise sur la valeur ajoutée, n'a que peu de lien avec l'IS ou un impôt sur le bénéfice des entreprises – elle peut d'ailleurs frapper des entreprises déficitaires ;

– la *Gewerbesteuer*, elle, est assimilée à un impôt sur le bénéfice dans la mesure où sa base est calculée à partir du bénéfice, qui fait ensuite l'objet de retraitements (notamment de majorations au titre de certaines dépenses). Cet impôt est d'ailleurs pris en compte par l'OCDE pour la détermination du taux nominal de l'IS en Allemagne ⁽²⁾.

(1) OCDE, *Rapport précité sur le blueprint du « pilier 2 »*, page 53.

(2) Voir ainsi OCDE, Table II.1. Statutory corporate income tax rate, [2020](#) : « The rates include the regional trade tax (*Gewerbesteuer*) on weighed average ».

Cependant, la *Gewerbesteuer* repose largement sur le résultat d'exploitation, comme le souligne d'ailleurs le CPO ⁽¹⁾, qui est un solde intermédiaire de gestion situé nettement au-dessus du résultat avant impôt. En outre, elle n'est pas déductible de l'IS, mais s'y ajoute – comme l'illustre sa prise en compte par l'OCDE pour établir le taux allemand de l'IS à des fins de comparaison internationales.

Ainsi, une lecture littérale des publications de l'OCDE sur le « pilier 2 » pourrait conduire à ne pas inclure la *Gewerbesteuer* dans les impôts couverts aux motifs que l'assiette ne correspond pas exactement au bénéfice et qu'elle est prélevée en sus de l'IS, et non à sa place.

Inversement, si la *Gewerbesteuer* était incluse, certains pourraient être tentés de faire subir le même sort à la CVAE, aux motifs que son assiette est susceptible de faire l'objet de manipulation via des prix de transfert – à l'instar du bénéfice – et qu'elle est déductible de l'assiette de l'IS, à la différence de la *Gewerbesteuer*, qui ne l'est plus depuis 2008.

- Une vigilance toute particulière est donc de mise s'agissant de la détermination des impôts couverts constituant le numérateur de la formule de calcul du TEI, pour éviter des différences de traitements entre impôts et assurer une cohérence d'ensemble des règles GloBE.

b. Les ajustements relatifs à la prise en compte des dépenses fiscales

La question du traitement des dépenses fiscales dans le cadre du « pilier 2 » et, plus spécifiquement, du calcul du TEI, résonne particulièrement s'agissant de la France en raison du poids important de ces instruments : là où d'autres pays retiennent une approche fondée sur des subventions directes, la France privilégie souvent la méthode de la dépense fiscale. Tel est en particulier le cas en matière de R&D, avec le crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR).

- Il serait regrettable, pour la France, que le TEI repose sur l'impôt effectivement acquitté sans tenir compte de l'impact des dépenses fiscales ou, à tout le moins, sans harmonisation du traitement de ces outils et des subventions poursuivant le même objectif.

En effet, les subventions sont de nature à majorer le résultat et donc à accroître l'impôt dû. Toutes choses égales par ailleurs, cela aboutirait à une forme de neutralité du TEI, l'augmentation du numérateur (les impôts couverts) étant compensée par celle du dénominateur (la base imposable).

En revanche, un crédit d'impôt tel que le CIR n'a pas d'effet sur le résultat : il réduit « seulement » l'impôt dû en s'y imputant. Dès lors, il ne modifie pas le dénominateur de la formule de calcul du TEI, mais réduit le numérateur de celle-ci, aboutissant, s'il n'est pas neutralisé, à réduire le TEI. Il en va de même pour les réductions d'impôts dont l'excédent par rapport à l'impôt dû n'est pas remboursé. La possibilité d'être sous le taux minimum prévu par les règles GloBE serait donc accrue.

(1) CPO, rapport précité, page 30.

Il conviendra donc d'être particulièrement attentif à ce que les dépenses fiscales fassent l'objet d'un traitement n'induisant pas de distorsion par rapport aux subventions.

● L'OCDE, ainsi qu'il a été vu, prévoit un alignement du traitement des subventions et des crédits d'impôt remboursables, en qualité de produits. Cela ne semble en revanche pas inclure les réductions d'impôts.

Par ailleurs, traiter simplement certaines dépenses fiscales comme des produits sans prévoir d'ajustement corrélatif sur le montant des impôts couverts pourrait réduire le TEI : le dénominateur (base imposable) serait augmenté mais le numérateur (les impôts couverts) serait inchangé – c'est-à-dire qu'il serait plus faible que celui reposant sur une aide prenant la forme d'une subvention.

Illustration des effets des ajustements des dépenses fiscales sur le TEI

Une entreprise a un résultat de 100 et doit un IS de 25 (taux de 25 %), avant imputation des dépenses fiscales. Elle bénéficie d'un crédit d'impôt de 15 : l'IS dû est donc de 10 (25 – 15).

En l'absence de tout traitement, le TEI serait de 10 % (10 / 100).

Si le crédit d'impôt était considéré comme un produit, sans ajustement du montant des impôts couverts (c'est-à-dire en gardant l'imputation du crédit d'impôt dans la détermination de ce montant), le TEI serait de 8,7 % (10 / (100 + 15)).

L'assimilation du crédit d'impôt en produit sans autre ajustement a donc pour effet de diminuer le TEI.

Si le crédit d'impôt était traité comme un produit et exclu du montant des impôts couverts, le TEI serait de 21,7 % (25 / (100 + 15))

Il apparaît donc important que les autorités françaises veillent, dans le cadre des négociations en cours, à ce qu'un ajustement spécifique aux dépenses fiscales soit prévu pour éviter que le choix politique de la forme d'une aide publique – subvention ou crédit d'impôt – ait un impact sur le TEI.

Pour le dire autrement, si les dépenses fiscales sont traitées comme des produits, alors les impôts couverts devraient prévoir un mécanisme de neutralisation *ad hoc*, pour éviter que le choix des crédits et réductions d'impôt aboutisse à un numérateur réduit par l'imputation de ces dépenses fiscales, et un dénominateur majoré par le traitement en produits. Une solution possible serait d'exclure les dépenses fiscales dans la mesure du montant des impôts couverts.

c. L'attention à porter sur le traitement temporel de certains éléments de résultat

Dans le même ordre d'idée, il est essentiel de veiller à ce que le traitement de certains éléments de résultat, qui ont une incidence sur la base imposable retenue au dénominateur du TEI, tienne compte d'une dimension temporelle. Il serait contre-productif de raisonner en silo s'agissant des exercices, en appréciant le TEI et son niveau au regard du taux minimum sans tenir compte d'éléments d'autres exercices.

Cela concerne essentiellement les reports de déficits et de profits surtaxés :

– le report des profits surtaxés permettrait de compenser pour le futur une imposition plus élevée du passé ;

– le report des déficits, classique en droit fiscal, permettrait de ne pas pénaliser les entreprises qui ont connu des pertes importantes, considération d'autant plus importante en cette période de crise économique ;

– un tel report des déficits éviterait également de pénaliser les investissements risqués susceptibles de déboucher sur des pertes et, plus généralement, de traiter moins bien les entreprises sensibles à la conjoncture par rapport à celles dont les revenus sont réguliers.

Ainsi qu'il a été vu, l'OCDE a déjà intégré ce point dans sa réflexion (*cf. supra*, II, B, 3). Il appartiendra aux autorités françaises de veiller à ce que les négociations retiennent la meilleure solution possible.

2. La vigilance concernant le taux minimum

Le taux minimum d'imposition sur lequel repose le « pilier 2 » appelle au moins deux séries d'observations, la première sur le niveau de ce taux, la seconde sur la question des taux réduits ne relevant pas de pratiques fiscales dommageables.

a. La prise en compte de considérations économiques et politiques dans la détermination du taux minimum

Le niveau auquel sera fixé le taux minimum revêt une importance primordiale dans le cadre du « pilier 2 » : c'est à partir de ce niveau que les règles GloBE seront ou non déclenchées, en fonction de la situation relative du TEI.

Un taux minimum trop élevé, outre les risques qu'il présenterait sur l'aboutissement positif des négociations, pourrait aboutir à une imposition supplémentaire excessive au regard de la finalité du « pilier 2 ».

À l'inverse, un taux minimum trop faible risquerait de priver d'effets le « pilier 2 » en rendant son application marginale.

Les taux moyens d'IS constatés par l'OCDE et synthétisés dans le tableau suivant, s'établissent autour de 20 % à 23 % ⁽¹⁾.

TAUX MOYEN D'IS

Périmètre	Taux moyen d'IS
OCDE (taux légal ; 2020)	23 %
90 pays en développement et développés (taux légal ; 2020)	21 %
OCDE et G20 (taux effectif moyen ; 2017)	23 %
35 pays principalement européens (taux effectif moyen ; 2017) ⁽¹⁾	20 %

(1) Autriche, Belgique, Bulgarie, Canada, Suisse, Chypre, République tchèque, Allemagne, Danemark, Estonie, Espagne, Finlande, France, Royaume-Uni, Grèce, Croatie, Hongrie, Irlande, Italie, Japon, Lituanie, Luxembourg, Lettonie, Macédoine, Malte, Pays-Bas, Norvège, Pologne, Portugal, Roumanie, Suède, Slovénie, Slovaquie, Turquie, États-Unis.

Source : OCDE.

● D'après les informations recueillies par la rapporteure, et à la lumière des publications de l'OCDE, le taux minimum vers lequel sembleraient s'orienter les négociations serait de 12,5 %.

● Pour le Centre d'études prospectives et d'informations internationales (CEPII), le taux minimum devrait être fixé à 20 % ⁽²⁾.

De solides arguments peuvent militer pour retenir un tel niveau, considérablement plus élevé que celui actuellement prévu :

– la concurrence fiscale serait substantiellement plus réduite avec un taux minimum de 20 % qu'avec un taux de 12,5 %, qui peut être vu comme assez bas ; l'effet dissuasif serait ainsi plus marqué ;

– un taux minimum inférieur à 20 % pourrait être vu comme n'appréhendant pas certains comportements agressifs ;

– un taux de 20 % serait supérieur ou égal au taux moyen constaté dans la plupart des groupes de pays étudiés.

● Cependant, un tel taux de 20 % serait susceptible de présenter d'importants inconvénients.

D'une part, il serait très proche des taux effectifs moyens constatés par l'OCDE, voire à leur niveau. Cela reviendrait donc à considérer que tous les TEI inférieurs à la moyenne mondiale seraient insuffisants et justifieraient ainsi la mise en œuvre des règles GloBE.

(1) OCDE, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – [Évaluation d'impact économique. Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices](#), 2020, pages 186 à 188.

(2) CEPII, Impôts des multinationales après la crise sanitaire : pour un taux de taxe effectif minimum, *Policy Brief*, n° 30, avril 2020, page 5.

Or, ces règles GloBE et le « pilier 2 » n'ont pas pour ambition d'aligner les niveaux d'imposition des bénéficiaires dans le monde à un niveau correspondant à la moyenne actuelle : leur finalité est de garantir que tous les bénéficiaires fassent l'objet d'une imposition minimale jugée suffisante.

Ce caractère suffisant n'a pas à être au niveau de la moyenne mondiale, et il est au contraire normal qu'il soit inférieur à celle-ci.

À cet égard, un parallèle peut être fait avec le régime français des SEC prévu à l'article 209 B du CGI et, plus largement, la notion de pays à régime fiscal privilégié prévue à l'article 238 A. Le régime fiscal étranger est considéré comme privilégié si l'imposition étrangère représente 60 % ou moins de l'imposition française ⁽¹⁾.

L'imposition étrangère doit donc être inférieure d'au moins 40 % à l'imposition française pour être considérée comme insuffisante et justifier l'application de certains outils, dont le régime des SEC entraînant l'inclusion des bénéficiaires dans le résultat imposable en France.

Il n'y a ainsi pas d'équivalence entre le taux minimum et le taux moyen, le premier étant substantiellement inférieur au second, de façon cohérente et normale s'agissant d'instruments qui ciblent les excès et les abus.

- D'autre part, d'un point de vue politique, plus le taux minimum sera élevé, moins il y aura de pays pour soutenir le « pilier 2 ». Un taux trop élevé risquerait en effet d'aliéner des États qui auraient accepté un taux plus bas mais qui trouveraient excessif un taux proche de la moyenne mondiale.

Le risque de compromettre les négociations sur le « pilier 2 », voire sur la réforme dans son ensemble, doit nécessairement être pris en compte pour déterminer le taux minimum.

- Il convient toutefois de tenir compte de la nouvelle position de l'administration américaine sous la présidence de Joseph R. Biden, consistant, parallèlement à un relèvement du taux de l'IS fédéral de 21 % à 28 %, à prévoir une imposition à hauteur de 21 % des bénéfices de source étrangère des sociétés américaines. Cela correspond au double du « GILTI » actuel et semble revenir, peu ou prou, à vouloir fixer le niveau du taux minimum à 21 %.

Il est en effet possible de tirer de la présentation de l'« *American Jobs Plan* » et de ses sources de financement la volonté américaine de pousser au niveau international en faveur d'un taux minimum élevé : « Le Président Biden propose également d'encourager les autres pays à adopter une forte imposition minimale des entreprises, comme les États-Unis. » ⁽²⁾

(1) *Seuil relevé à la suite de la mission d'information. Auparavant, le seuil était de 50 % (cf. supra, Première partie, V, B, 2).*

(2) *White House, Fact Sheet : The American Jobs Plan – The Made In America Tax Plan, [End the Race to the Bottom Around the World](#), 31 mars 2021.*

b. L'articulation des règles GloBE et des taux réduits d'IS : le cas du « taux réduit brevets » français

- En application des dispositions combinées des articles 219 et 238 du CGI, les produits tirés de la cession ou concession de certains actifs incorporels, notamment des brevets, sont imposés à l'IS au taux réduit de 10 %.

Dans la mesure où le taux minimum vers lequel le « pilier 2 » semble se diriger serait de 12,5 %, le taux réduit d'IS prévu dans la « *patent box* » française serait inférieur au taux minimum de la réforme.

Ce constat a pu nourrir certaines inquiétudes d'une application des règles GloBE aux groupes français, alourdissant la charge fiscale de ces derniers d'une manière quelque peu étrangère à la finalité et à la philosophie d'ensemble du « pilier 2 ».

- En réalité, ces inquiétudes paraissent pouvoir être dissipées.

En effet, si l'application des règles GloBE est déclenchée par un TEI inférieur au taux minimum, les éléments servant au calcul du TEI, à savoir les impôts couverts et la base imposable au sens du « pilier 2 », sont appréciés au niveau de la juridiction, et non au niveau de chaque activité – du moins telle est la proposition faite à ce stade.

Cela est au demeurant logique, car apprécier le TEI par activité :

- serait très complexe et source de lourdeur administrative ;
- ne tiendrait pas compte du fait que, si certains bénéficiaires peuvent être insuffisamment imposés, d'autres peuvent l'être normalement.

Dans la mesure où les groupes français ne tirent *a priori* pas la totalité de leurs bénéficiaires de la cession ou concession d'actifs incorporels, et compte tenu du niveau de l'IS français, largement supérieur au taux minimum, il est peu probable, pour ne pas dire impossible en pratique, qu'un groupe voit son TEI passé sous le seuil du taux minimum.

- Néanmoins, cette analyse vaut pour un taux minimum de l'ordre de 12,5 %. Si le niveau du taux minimum devait être de 21 %, comme paraissent le souhaiter les États-Unis, la question serait toute autre.

La « *patent box* » française pose ainsi la question, plus large, des taux réduits d'imposition qui visent une finalité légitime, par exemple encourager le développement de certaines activités ou soutenir des secteurs.

Compte tenu de la finalité du « pilier 2 », qui s'inscrit dans le cadre du projet « BEPS » et vise donc les pratiques d'évitement fiscal, il serait opportun que les travaux de l'OCDE se penchent, si ce n'est déjà fait, sur ces taux réduits légitimes et non dommageables, afin d'éviter que de tels dispositifs ne déclenchent abusivement ou de manière excessive l'application des règles GloBE.

TRAVAUX DE LA COMMISSION

Lors de sa réunion du 7 avril 2021, la commission a entendu une communication sur le suivi des conclusions du rapport de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises (Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure).

M. le président Éric Woerth. Les travaux de la mission d'information sur l'évasion fiscale, présidée par Jean-François Parigi, nous avaient été présentés le 12 septembre 2018 par notre collègue rapporteure Bénédicte Peyrol. Allant au-delà d'un suivi succinct de la mise en œuvre des trente-huit recommandations de la mission, vous avez, chère collègue, poursuivi un travail approfondi sur un certain nombre de thématiques : la diplomatie fiscale, les enjeux fiscaux de la numérisation de l'économie, les outils anti-abus, la lutte contre les paradis fiscaux, la modernisation de l'administration... Vous souhaitez également aborder la négociation entreprise sous l'égide de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en vue d'une réforme. Les choses bougent ; à la suite des travaux du G20, nous constatons ainsi que les États-Unis ont décidé, après la baisse massive intervenue sous le président Trump, de réaugmenter le taux de l'impôt sur les sociétés et, dans la droite ligne des propositions de l'OCDE, de plaider, sur le plan international, pour une hausse du taux minimal d'imposition sur les sociétés.

Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure. Je n'avais pas prévu que le calendrier de cette communication soit aussi bien articulé avec les dernières annonces américaines, notamment celles faites par Mme Yellen, secrétaire au trésor des États-Unis, mais celles-ci tombent effectivement à pic.

Au début de l'année 2020, notre collègue M. Parigi, qui était toujours membre de notre commission, et moi-même avons entamé des travaux de suivi, que nous avons interrompu en raison de la crise. Je les ai repris à la fin de l'année. Je reviendrai rapidement sur la mise en œuvre des recommandations de la mission d'information, m'arrêterai sur quelques propositions appelant des précisions complémentaires, puis reviendrai sur le contenu de la réforme menée sous l'égide de l'OCDE en présentant quelques points sur lesquels nous devons être vigilants ainsi que des évaluations chiffrées.

Nous avons formulé trente-huit recommandations. Les trois quarts d'entre elles ont été mises en œuvre, ce qui est plutôt un motif de satisfaction, notamment huit des quatorze recommandations législatives, parmi lesquelles la création du « mini abus de droit », l'extension de la notion de pays à régime fiscal privilégié – pour ne pas dire « paradis fiscal » –, le renforcement de la transparence par l'élargissement de l'accès au registre des trusts et la réforme du régime des brevets, dont il fut beaucoup question lors de l'examen de la loi de finances pour 2019.

L'intégralité des recommandations relevant du Gouvernement ont été mises en œuvre totalement ou partiellement, dont une meilleure évaluation de l'évasion fiscale, une amélioration des relations entre administration et entreprises ou encore une refonte des outils de contrôle. Au niveau international, notamment dans le cadre de l'OCDE, cinq des six recommandations ont été totalement ou partiellement mises en œuvre ; je reviendrai sur la réforme en cours de négociation.

Je m'attarderai sur quelques recommandations, en me demandant s'il faut aller plus loin ou si elles sont satisfaites.

L'évaluation de l'impact de l'évasion fiscale avait fait l'objet d'une attention particulière dans nos travaux. Nous n'avons pas, en France, de chiffres reposant sur une méthodologie qui fasse consensus. Nous proposons donc la constitution d'un groupe de travail composé d'économistes, de fonctionnaires, d'experts de la statistique, d'élus, d'universitaires de différentes disciplines pour mettre en place une méthodologie et assurer un suivi annuel de ce phénomène qu'il est difficile d'évaluer. Formellement, aucun groupe de travail n'a été constitué. Cependant, à la suite du mouvement des « gilets jaunes », le Premier ministre de l'époque avait fait appel à la Cour des comptes pour qu'elle réalise un chiffrage et fasse des propositions pour lutter contre la fraude, l'optimisation et l'évasion fiscales. La Cour et l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) ont conclu que le chiffrage était très compliqué et encouragé à des réflexions. L'INSEE a d'ailleurs lui-même mené un important travail de chiffrage. Une évaluation de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) a été faite, car c'est aujourd'hui l'impôt pour lequel il est le plus facile d'évaluer l'évitement fiscal, et le rapport de la Cour des comptes sur la fraude aux prélèvements obligatoires nous invite à regarder ce qui se passe à l'étranger.

Depuis ce rapport, des structures se sont mises en place au sein de l'administration fiscale, pour mener de nouvelles formes de contrôles, notamment les contrôles aléatoires, qui visent à produire des données statistiques fiables et évaluer l'évasion fiscale. Ainsi la mission interministérielle de coordination anti-fraude (MICAF) a-t-elle été créée – mais n'oublions pas que ses missions vont au-delà de ce que je viens d'évoquer. De même, un observatoire européen de la fiscalité a été créé, dont la direction a été confiée à Gabriel Zucman, qui examine notamment la question de la lutte contre l'évasion fiscale.

Ce sont là des progrès mais je reste convaincue de la nécessité de mettre en place un groupe de travail afin de disposer d'une évaluation annuelle reposant sur une méthodologie qui fasse consensus. Il ne s'agit pas simplement de produire de la donnée, il s'agit d'éclairer nos choix politiques. Il s'agit aussi de mesurer l'impact de nos réformes en matière de fiscalité internationale et de mieux évaluer l'impact des conventions internationales passées en la matière ; nous pouvons à cet égard constater une amélioration de la donnée produite par la France. Il est nécessaire de systématiser l'évaluation des conséquences des choix que nous faisons en la matière ; c'est aussi dans l'intérêt des entreprises françaises.

Je ne vous rappelle pas l'existence de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, qui vise à sanctionner les montages à visée exclusivement fiscale. Par la loi de finances pour 2019, nous avons créé le « mini-abus de droit », règle d'assiette qui permet de tenir en échec les montages abusifs dont la motivation fiscale revêt une dimension principale et non plus exclusive. Cette nuance avait fait et continue de faire débat, même si l'ensemble des outils internationaux et européens retiennent effectivement la notion de visée principale.

La mise en œuvre de ce nouvel outil avait été décalée d'un an par l'adoption d'un sous-amendement du rapporteur général d'alors, Joël Giraud, afin que les uns et les autres puissent s'approprier la notion : le « mini abus de droit » n'est en vigueur que depuis le début de cette année. Ainsi nous n'avons pas le recul suffisant pour apprécier sa mise en œuvre concrète. Cependant, si j'en crois mes interlocuteurs, les critiques se font beaucoup moins vives qu'il y a deux ans, notamment parmi les notaires, qui craignaient que ne soient remises en cause différentes modalités de gestion du patrimoine. À l'époque, le ministre Gérald Darmanin avait d'ailleurs publié différentes instructions de nature à les rassurer.

Je regrette toutefois que les instructions fiscales prises par Bercy excluent du champ d'application du mini-abus de droit l'impôt sur les sociétés (IS). Il est vrai qu'en même temps que nous introduisons cet outil dans notre droit, nous transposons en droit français une directive européenne prévoyant une clause générale anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés. Nous nous retrouvons donc avec deux outils parallèles, au même objet et aux procédures différentes, ce qui peut être source de confusion. Par exemple, l'intervention du comité de l'abus de droit est prévue dans le cadre du mini-abus de droit alors que la clause générale anti-abus issue du droit européen l'exclut.

Je propose donc de fusionner les deux outils qui, tous deux, visent à lutter contre les montages à but « principalement » fiscal. Ainsi, nous unifierons les procédures et simplifierons notre droit, dans l'intérêt des contribuables, en même temps que nous faciliterons la tâche des juges et des avocats. La coexistence de ces deux dispositifs ne se justifie pas. Il ressort cependant des échanges que j'ai pu avoir avec des juristes, notamment des membres du Conseil d'État, que la notion de visée « principalement » fiscale continue de faire débat ; la notion de motif « essentiellement » fiscal, retenue par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, pourrait être préférable. À mon sens, cela mérite un débat approfondi au sein de notre commission, le code général des impôts comportant plusieurs références à la notion de but principalement fiscal, de même que plusieurs directives européennes ou encore la clause anti-abus de la convention multilatérale de l'OCDE signée en juin 2017. Il faudrait du moins une harmonisation, et savoir ce qui est précisément visé.

En 2018, la mission avait suggéré d'élargir la notion de « régime fiscal privilégié ». Avant l'adoption d'un amendement que j'avais déposé dans le cadre de l'examen du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, un régime fiscal était considéré comme privilégié si l'imposition dans l'autre pays était inférieure d'au moins 50 % à l'imposition française. Désormais, le caractère privilégié est acquis si l'imposition étrangère est inférieure à 40 % ou plus de l'imposition française. La rapporteure de ce projet de loi, Émilie Cariou, et moi-même avons plaidé en faveur d'une telle évolution.

L'application de la notion de régime fiscal privilégié emporte certaines conséquences, comme le refus de déduction de certaines charges ou revenus passifs, lorsque les paiements sont dirigés vers un pays ayant un tel régime, prévu à l'article 238 A du CGI, l'extension de l'application du régime des sociétés étrangères contrôlées de l'article 209 B du CGI, en vertu duquel les bénéfices étrangers insuffisamment imposés de filiales de société françaises sont soumis à l'IS français. Je salue donc cette avancée qu'est la mise en œuvre de notre recommandation.

Le Parlement européen, le parlement français et les autres parlements européens ont pris à bras-le-corps le sujet de la lutte contre les paradis fiscaux. Une résolution du Parlement européen du 21 janvier 2021 traduit bien la volonté d'aller plus loin dans le traitement, au sein de l'Union européenne, de cette question qui demeure d'actualité.

Nous nous étions également penchés sur la question de la publicité de la déclaration pays par pays, le fameux « CbCR » (*Country by Country Reporting*) – la déclaration, elle, existe bel et bien dans notre droit. Les multinationales doivent déclarer où sont leurs filiales et leurs actifs, ainsi que ce qu'elles paient comme impôts dans d'autres États. Faut-il ou non rendre public cet outil actuellement uniquement à la disposition de l'administration fiscale ? Le président Parigi et moi ne pensions pas qu'une publicité généralisée serait une bonne solution ; nous proposons plutôt que des organisations non gouvernementales ou des journalistes accrédités puissent y accéder et l'exploiter pour l'information des citoyens que nous sommes.

Depuis lors, le Conseil de l'Union européenne a adopté une position allant dans le sens d'une publicité encadrée du CbCR. Attention, toutefois : à vouloir être trop « bon élève », ne risquons-nous pas de faire de nos entreprises les dindons de la farce face aux entreprises américaines ou chinoises ? Il convient donc d'accorder une attention particulière aux conditions de la publicité et aux intérêts économiques européens. Pour ma part, je m'en tiens à la proposition, à mon sens équilibrée, que nous avons faite en 2018.

En ce qui concerne les relations entre les entreprises et l'administration fiscale, la « nouvelle relation de confiance » instaurée par la loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, dite ESSOC, est accueillie très favorablement par les entreprises de taille intermédiaire, les petites et moyennes entreprises et les grandes entreprises. Elle offre plus de sécurité juridique, permet des rectifications spontanées et améliore les rescrits et accords préalables en matière de prix de transfert.

Néanmoins, nous avons été alertés sur la nécessité de maintenir la pression politique en la matière, ainsi que sur celle de préserver les effectifs qui, au sein de l'administration fiscale, sont chargés de cette mission d'accompagnement des entreprises – un agent peut en venir à consacrer tout son temps de travail à une entreprise pendant des mois. Des travaux complémentaires paraissent en outre nécessaires en ce qui concerne la labellisation des entreprises vertueuses afin de parvenir à un véritable retour sur investissement.

La mission d'information avait – comment faire autrement ? – consacré une part substantielle de ses travaux à l'adaptation de la fiscalité nationale et internationale à la numérisation de l'économie.

Rappelons le contexte. Au mois de septembre 2018, lors de la présentation du rapport, un paquet fiscal européen était en discussion, tandis que le projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) demeurait un objectif très concret. Hélas, ce projet est, à ce stade, enlisé, tandis que le paquet fiscal numérique n'a pas été adopté en raison de l'opposition de quelques pays.

Il n'en faut pas moins reconnaître de nombreuses avancées, telles la mise en place de notre taxe sur les services numériques (TSN) et sa mise en œuvre, malgré des débuts compliqués, marqués par l'ombre de mesures de rétorsion américaines. Saluons aussi la prise en compte de la nécessité de ressources propres dans le cadre du plan européen. Une solution est en cours d'élaboration et devrait être mise en place au cours de cette année.

Je mentionnerai également la décision *Conversant* rendue par le Conseil d'État le 11 décembre 2020, qui permet d'appréhender certaines opérations des géants du numérique au travers d'une assiette fiscale fondée sur l'activité plutôt que sur l'établissement physique sur le territoire national. Cet arrêt consacre pleinement l'approche consistant à privilégier la substance et la réalité économique plutôt que le simple formalisme juridique, et permet de qualifier d'établissement stable les entités qui, en France, travaillent pour des sociétés étrangères, en particulier pour fournir des prestations de marketing digital.

Il ne s'agit cependant pas d'un bouleversement de la jurisprudence – le cas d'espèce était très particulier –, mais le Conseil d'État semble évoluer dans sa conception de l'établissement stable. Cela se confirmera-t-il ? Il me paraissait important, du moins, de vous signaler cela.

Je ne vous détaillerai pas la réforme négociée sous l'égide de l'OCDE ; le projet de communication qui vous a été transmis, chers collègues, comporte de nombreux éléments. Le contexte politique semble extrêmement favorable, si l'on en croit la détermination affichée par

la nouvelle administration américaine. Alors qu'il faut habituellement plusieurs mois pour qu'un nouveau négociateur soit nommé par les États-Unis, ce fut fait dès l'élection du président Biden ; c'est, en soi, un signe extrêmement positif, que confirme également la suite des négociations, très techniques. Il appartient à l'Europe de faire le maximum pour que les travaux progressent.

Cette réforme ambitieuse est articulée autour de deux piliers.

Le premier pilier, ou pilier 1, consacre la reconnaissance aux juridictions de marché d'un nouveau droit d'imposition des bénéficiaires, le « nexus » ; cela répond en partie à la volonté que nous exprimons collectivement, lors de l'examen des projets de lois de finances, de parvenir à une définition de l'établissement stable virtuel. Ce pilier prévoit les modalités de répartition entre ces juridictions d'une fraction du bénéfice d'un groupe dont l'activité se manifesterait par la présence de consommateurs ou d'utilisateurs sur un marché.

Le deuxième pilier, ou pilier 2, quant à lui, consiste à garantir que tous les bénéfices fassent l'objet d'une imposition minimale. C'est là une arme puissante dans la lutte contre les paradis fiscaux. Le taux minimum pourrait être de 12,5 %. L'OCDE anticipe la possibilité que les paradis fiscaux se dotent eux-mêmes, ensuite, d'un taux d'imposition minimal.

Concrètement, en ce qui concerne le pilier 1, les groupes dont le chiffre d'affaires excède 750 millions d'euros verraient une partie de leur bénéfice excédant un seuil de rentabilité donné, qui pourrait être de 10 %, attribuée aux juridictions de marché. Pour une entreprise du numérique, la France est un marché. Pour une entreprise française du luxe, par exemple, la Chine est un marché, et une partie de son bénéfice serait taxée sur le territoire chinois. L'un des points durs de la négociation sur le pilier 1 est précisément celui de son champ d'application : ne doit-il inclure que des entreprises du numérique ? ou devons-nous considérer toutes les entreprises ? Le caractère immatériel de l'activité – qui va croissant – doit être considéré. Il semblerait que les États-Unis préfèrent cette seconde option, au contraire des États européens. Sans doute cela sera-t-il une pierre d'achoppement des négociations.

Quant au pilier 2, l'imposition minimale s'appliquerait aux groupes dont le chiffre d'affaires excède 750 millions d'euros. Il s'agirait, pour chaque pays, de faire la différence entre un taux minimum, qui – en l'état des discussions – pourrait être de 12,5 %, et le taux effectif d'imposition de l'État concerné. Si le taux effectif d'imposition est inférieur au taux minimum fixé, le groupe sera redevable d'un impôt supplémentaire à hauteur de la différence entre les deux taux.

Combien les deux piliers de cette réforme, tels qu'ils ressortent du dernier état des négociations, rapporteraient-ils, au niveau mondial et à la France ? Au niveau mondial, le pilier 1 pourrait conduire à une hausse des recettes fiscales d'un montant compris entre 50 et 80 milliards de dollars. Pour la France, avec 0,1 % de recettes supplémentaires, le pilier 1 entraînerait un jeu à somme presque nulle.

Les effets du pilier 2 seraient plus importants : des effets directs de l'ordre de 40 milliards de dollars ; des effets indirects, de l'ordre de 30 milliards de dollars, qui résulteraient de l'évolution des pratiques des paradis fiscaux, conduits à relever leurs propres taux d'imposition. Pour la France, le montant des effets directs et indirects serait, selon le conseil d'analyse économique et le conseil des prélèvements obligatoires (CPO), qui avait présenté à notre commission le rapport que celle-ci lui avait commandé sur l'évolution de la fiscalité des multinationales, de 4 à 7,5 milliards d'euros.

Il conviendra d'être vigilant, en ce qui concerne le pilier 1, sur l'identification des entités payeuses. En ce qui concerne le pilier 2, il conviendra d'être attentif aux modalités de calcul du taux effectif d'imposition – le champ des impôts couverts et la question du traitement des dépenses fiscales devront être considérés. Les questions du report des déficits et du niveau du taux minimum doivent également être prises en compte. N'oublions pas nos propres taux réduits, notamment en matière de redevance de brevets.

Plus généralement, une approche globale est nécessaire ; il ne s'agit pas de n'adopter que l'un des deux piliers de la réforme. La réforme est en outre complexe, comme les règles concernées ; la question de la simplification se posera d'ailleurs au cours des prochains mois. Et quel outil retenir pour la mise en œuvre de la réforme, et selon quelle temporalité ? Faut-il une nouvelle convention multilatérale, ou renégocier séparément les conventions existantes ? La mise en œuvre d'une telle réforme pourrait prendre cinq à dix ans – ayons en tête que cela ne sera pas réglé en deux ans. Ce n'en sera pas moins, si la négociation aboutit, la plus importante réforme fiscale internationale depuis des décennies.

M. le président Éric Woerth. En ce qui concerne le mini abus de droit, il faut sans doute, effectivement, une simplification.

Quant au pilier 1, nous en mesurons mal l'impact pour la France, même s'il semble neutre. Je ne sais pas si les calculs sont publics ; nous manquons d'informations sur une question fondamentale. En effet, en appliquant les normes de l'OCDE, nous basculerions vers un régime fiscal très différent sans que l'impact pour notre pays soit clair. Le champ d'application, que nous tendons à restreindre aux « GAFA » (Google, Apple, Facebook, Amazon), alors que toutes les sociétés recourent au numérique, est évidemment un sujet fondamental.

Nous changeons d'avis sur le pilier 2 en fonction des États-Unis, qui veulent maintenant relever leur propre taux d'impôt sur les sociétés et voudraient éviter une compétition anormale et un *dumping* fiscal. Pourtant, cela dépend surtout du taux effectif d'IS. Il faut aussi s'entendre sur le calcul des bases, ce dont l'OCDE est parfaitement consciente. L'applicabilité de cette mesure mérite donc d'être améliorée.

En tout cas, je vous remercie, chère collègue, pour ce travail de suivi extrêmement précis.

M. Laurent Saint-Martin, rapporteur général. Je remercie à mon tour la rapporteure pour son excellent travail, sur un sujet crucial. Non seulement l'évasion fiscale prive les politiques publiques de ressources mais elle sape le consentement à l'impôt et fragilise notre pacte démocratique.

J'observe avec satisfaction que les trois quarts des recommandations ont été mises en œuvre ; cela montre que la majorité agit sans concession contre l'évasion fiscale, même si c'est un sujet complexe et que le travail de fond est peu médiatisé. Je remercie aussi la rapporteure pour les développements approfondis qu'elle a consacrés à certains sujets, notamment la réforme entreprise dans le cadre de l'OCDE, qu'il était opportun de présenter aujourd'hui. Notre rapporteure partage-t-elle l'optimisme de notre ministre de l'économie, qui disait hier que nous étions tout proches d'une possibilité d'accord ?

En ce qui concerne la diplomatie fiscale, je regrette qu'il ait fallu attendre un an pour que des recommandations parlementaires, reprises par la Cour des comptes, suscitent ainsi une réaction.

J'en viens à mes questions. L'administration a-t-elle réalisé, ou prévoit-elle de réaliser, ses propres estimations de l'impact économique des deux piliers ? En ce qui concerne particulièrement le pilier 2, le taux de 12,5 % est-il pertinent à ce stade, du point de vue du réalisme politique mais aussi de celui de l'effectivité ?

Mme Dominique David. Je m'associe aux félicitations du rapporteur général au nom du groupe La République en Marche, et salue l'assiduité et la ténacité de la rapporteure sur ce sujet cardinal, d'autant que son travail porte ses fruits. Je salue les avancées réalisées, notamment la création du mini abus de droit, l'élargissement de la notion de pays à régime fiscal privilégié dans le cadre de la lutte contre les paradis fiscaux, le renforcement de la transparence par l'élargissement de l'accès au registre des trusts, ainsi que la mise en œuvre partielle d'autres recommandations importantes.

Je souhaite revenir sur les négociations internationales concernant le taux minimal d'imposition des entreprises où qu'elles soient installées, ce qui inclut les entreprises du numérique. Avant la réunion des ministres des finances du G20 prévue aujourd'hui, les États-Unis ont fait des propositions pour pousser leurs partenaires à trouver un accord sur ce sujet. L'objectif est de mettre fin à une course vers le bas entre les pays qui souhaitent attirer les entreprises sur leur territoire. Bruno Le Maire souligne l'opportunité historique qu'offre le G20, avec les États-Unis, de faire avancer l'idée d'une taxation des services numériques, pour parvenir à un accord global à l'OCDE à l'été prochain. L'OCDE souhaite en effet aboutir les 9 et 10 juillet prochains. En parallèle, dans le cadre de la création de nouvelles ressources propres pour le financement du plan de relance, l'Union européenne travaille également à une taxation de l'économie numérique. Si plusieurs pistes sont envisagées, c'est une version améliorée de la TSN française qui semble privilégiée. Le calendrier des négociations de l'Union européenne prévoit une proposition de la Commission en juin 2021. Madame la rapporteure, quelle est votre appréciation sur l'accélération de ces négociations ? Et quel impact les négociations européennes pourraient-elles avoir sur le calendrier de l'OCDE, et *vice versa* ?

Mme Véronique Louwagie. Je remercie la rapporteure de son travail. En matière de mini abus de droit, je comprends que la volonté du législateur n'a pas été fidèlement appliquée, ce qu'on peut regretter. Il faut donc y revenir.

Je n'ai pas bien compris si les contrôles aléatoires étaient déjà pratiqués ou non – s'ils ne le sont pas, quel serait le calendrier de leur mise en œuvre.

Je trouve très intéressant qu'un grand nombre de pays aient adhéré à l'idée d'une taxe sur le numérique, mais qu'en est-il de la taxe sur les transactions financières, sur laquelle des promesses d'harmonisation nous ont été faites ?

M. Mohamed Laqhila. Pourquoi, dans une économie mondialisée, les entreprises recherchent-elles la meilleure option pour implanter leur siège ou leurs filiales ? En dehors d'une fiscalité avantageuse, elles recherchent avant tout la sécurité et la stabilité juridiques et fiscales et ne veulent pas subir de changements de règles en cours de match. Nous leur avons apporté une réponse avec la loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance (ESSOC). À l'issue d'une large consultation publique, M. Gérald Darmanin, alors ministre de l'action et des comptes publics, avait présenté, le 14 mars 2019, une nouvelle offre de services visant à renforcer la sécurité juridique de nos entreprises et à construire ainsi une nouvelle relation de confiance entre l'administration fiscale et les entreprises. Cette offre comportait sept dispositifs : l'accompagnement fiscal personnalisé pour les PME, le partenariat fiscal pour les entreprises de taille intermédiaire et les grandes entreprises, le guichet unique, la possibilité d'obtenir un certificat de conformité fiscale d'un tiers de

confiance, l'amélioration du dialogue et des recours en cas de contrôle fiscal, l'amélioration de la procédure de délivrance des rescrits et l'appui au règlement des difficultés fiscales des entreprises à l'international. J'avais moi-même rendu un rapport dans le cadre d'une mission temporaire confiée par le Premier ministre relative au bilan et au suivi de ces mesures. La France se dote d'outils de fiscalité stables et sécurisés afin d'être attractive et d'éviter que nos entreprises aillent chercher de la sécurité juridique ailleurs. À titre personnel, je ne crois absolument pas à l'harmonisation fiscale dans une économie mondialisée. Comment notre pays doit-il donc se positionner dans cette concurrence mondiale, dans cette guerre, pour être un peu plus attractif que les autres ?

Mme Christine Pires Beaune. À mon tour, je remercie très sincèrement la rapporteure pour la qualité de ses travaux. Je ne peux que regretter, dans la mesure où les *Panama papers* ont fêté samedi leur cinquième anniversaire, que l'évasion fiscale des particuliers soit hors du champ de votre rapport.

Vous plaidez pour une certaine flexibilité vis-à-vis de pays exécutant imparfaitement les conventions fiscales pour ne pas les brusquer, comme le Brésil. Vous allez même jusqu'à remettre en cause votre recommandation de 2018 qui visait à informer régulièrement le Parlement sur les négociations de conventions fiscales en cours. Nous pensons, au contraire, utile que le Parlement en soit régulièrement informé.

Quant à la numérisation de l'économie, le rapport note l'échec du paquet fiscal numérique de la Commission européenne en raison de l'opposition de quatre États membres ; nous ne pouvons évidemment que le regretter. À l'image d'autres États, la France a mis en place la TSN, qui touche vingt-six entreprises dont une seule française. J'avoue ne pas comprendre la dénonciation de la double imposition entre IS et TSN puisque l'objet de la TSN est précisément de compenser le peu d'IS payé par les entreprises en question.

Votre rapport évoque le projet de taxe européenne qui fait l'objet d'une consultation publique qui n'est pas terminée. Pouvez-vous détailler les arguments qui vous font pencher pour une taxation sur le chiffre d'affaires de ces entreprises du numérique ?

Concernant les paradis fiscaux, je regrette comme vous que la loi ne soit pas appliquée et que le Gouvernement n'informe pas les commissions des finances et des affaires étrangères. Monsieur le président, peut-être pourriez-vous y remédier.

À l'heure où le Président Biden propose un impôt minimal international sur les bénéfices des sociétés à 21 %, le taux de 12,5 % envisagé par l'OCDE peut paraître « en retard sur son temps ». Qu'en pensez-vous ?

Enfin, s'agissant des moyens humains consacrés à la lutte contre l'évasion fiscale, vous saluez la possibilité d'un recours accru à des contractuels, qui permettrait la mobilisation de compétences externes et la facilitation de la mobilité sortante des agents. Ce schéma ressemble quand même dangereusement aux *revolving doors*, ces environnements où des personnels jouent alternativement les rôles respectifs des contrôleurs et des contrôlés, ce qui crée des conflits d'intérêts potentiels. Plutôt que de contribuer à la fonte des effectifs, ne faudrait-il pas au contraire muscler nos services de contrôle, accélérer la formation des inspecteurs et, pourquoi pas, améliorer la grille des salaires, afin de conserver ces compétences qui sont en concurrence avec de gros cabinets ?

Mme Sabine Rubin. En matière de paradis fiscaux, je note le souci d'une harmonisation, mais aussi qu'il n'est pas question de revenir sur l'élaboration des listes de paradis fiscaux à l'échelle européenne. Or quelle crédibilité peut avoir une liste sur laquelle

nous nous interdisons de faire figurer un État membre de l'Union européenne ? Je pense à l'Irlande ou au Luxembourg. Même après le scandale *OpenLux*, il n'a pas été question de modifier cette liste. Je voudrais ainsi revenir sur une proposition de mon collègue Ugo Bernalicis, mais aussi d'un sénateur en 2013 : pourquoi nous interdisons-nous d'établir nous-mêmes, de manière souveraine, une liste exhaustive des paradis fiscaux ? Par ailleurs, je veux rappeler qu'il avait été dit que les parlementaires pouvaient être associés à l'élaboration de ces listes, or il n'en est rien.

M. Jean-Paul Dufrègne. Je ne doute pas de la sincérité et de l'engagement de la rapporteure sur ce sujet mais j'entends beaucoup d'autosatisfaction ; or, même si on peut noter certaines avancées, l'une des premières propositions du rapport, consistant à mettre en place un groupe de travail, a échoué. Ce groupe de travail, réunissant des économistes et des universitaires, devait nous éclairer sur la dimension de l'évasion fiscale, objet d'une bataille de chiffres. Ce préalable important n'a pas été mis en œuvre. La volonté politique existe-t-elle toujours, ou bien les freins sont-ils trop forts ?

Fabien Roussel avait proposé de travailler à une liste française des paradis fiscaux mais vous, chers collègues de la majorité, n'avez pas voté sa proposition de loi ; il y a là une contradiction. Certes, l'OCDE avance, mais les perspectives demeurent lointaines. Le calendrier auquel vous avez fait allusion – au moins cinq ans – pourrait-il être resserré s'il y avait une volonté plus forte au niveau international ? J'entends qu'il serait possible pour la France de récupérer 4 à 7 milliards d'euros : nous sommes très loin des chiffres avancés en matière d'évasion fiscale ! Nous sommes encore dans l'incantation et peinons à avancer de manière pratique sur ces questions.

M. Michel Castellani. Je remercie la rapporteure pour la clarté de sa présentation et ne reviens pas sur l'importance de la normalisation dans le domaine de la fiscalité – ou, pour mieux dire, de la non-fiscalité – internationale. Nous attendons avec intérêt les avancées qui pourraient intervenir dans le cadre de l'OCDE, avec un éventuel accord en juillet prochain.

Madame la rapporteure, confirmez-vous que l'on peut spécifiquement viser les GAFA aujourd'hui ? En 2018, vous appeliez à faire preuve de prudence et craigniez qu'une telle imposition ne puisse être perçue par les États-Unis comme une attaque indirecte. Les choses ont évolué depuis l'élection de M. Joe Biden.

Quelles seraient les règles nécessaires pour garantir la pertinence d'une telle réforme ? Faut-il un impôt minimum englobant l'ensemble des prélèvements – ils sont nombreux – depuis la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et la cotisation foncière des entreprises (CFE) jusqu'à la TVA ? Surtout, comment surmonter les difficultés techniques dans la définition d'un pareil prélèvement global ?

M. Charles de Courson. Je félicite la rapporteure.

L'on parle beaucoup d'harmonisation des taux et plus exactement de leur pourcentage minimum, avec le débat sur les 12,5 % ou 21 % pour l'IS, mais moins de celle des assiettes. Il y a bien quelques bribes, par exemple sur les charges financières et les amortissements, qui s'apparentent à du bricolage. Par rapport à quelle assiette harmonisée l'ensemble des taux dits effectifs est-il calculé ? Des travaux de la direction générale du trésor ont pris le flux de trésorerie pour référence ; cela n'a pourtant pas de sens, tant sont grandes les différences entre une entreprise très capitalistique et une autre qui l'est moins. Où en est-on ? Le président Sarkozy avait, il y a bien longtemps, lancé l'idée d'une harmonisation des assiettes fiscales française et allemande. La Cour des comptes a produit un excellent rapport, et les choses en sont restées là.

Mme Marie-Christine Dalloz. Je salue moi aussi le travail de la rapporteure.

S'agissant du régime fiscal privilégié, quel serait l'effet financier du fait de passer de 50 % à 40 % dans la comparaison avec la fiscalité française et avons-nous une idée précise des pays qui se verraient, de ce fait, appliquer cette connotation de paradis fiscaux ?

J'ai compris que la mise en œuvre des négociations de l'OCDE sera compliquée et demanderait entre cinq et dix ans, mais à quelle échéance est-il prévu de terminer les négociations et de parvenir à un document finalisé ?

Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure. Le quatrième rapport particulier annexé au rapport du CPO publié fin 2020 précise les calculs faits concernant l'effet des nouveaux modèles et des nouvelles règles sur le système fiscal.

L'OCDE procède à des évaluations pays par pays mais ses données ne sont pas publiques – et sa méthodologie encore moins. Je n'ai donc pas eu accès à ses modalités d'évaluation et je ne vous cache pas avoir eu quelques difficultés à lire le quatrième rapport particulier du CPO – il faut tout de même des compétences statistiques.

Faut-il de la volonté politique quant à ce fameux groupe de travail ? À l'occasion de l'examen du dernier projet de loi de finances, je suis repartie au front en déposant un amendement tendant à créer un observatoire français en plus de celui qui vient de se mettre en place à l'échelon européen. Je continuerai, en tant que députée de la majorité, à dire au Gouvernement que cet outil est indispensable et qu'il continuera à l'être pour les prochaines majorités parlementaires. Aujourd'hui, l'on me répond que l'INSEE et la MICAF y travaillent. Ceux qui veulent m'accompagner dans ce combat sont les bienvenus.

Les contrôles aléatoires ont commencé depuis peu. Je n'ai pas en tête leur nombre à ce stade, mais l'idée est de produire des données fiables sur l'évasion fiscale.

Au sujet de la volonté politique nationale sur les paradis fiscaux – celle de l'Union européenne relève davantage du Parlement européen et des États membres –, il faut savoir que la France, outre la liste des États et territoires non coopératifs, s'appuie sur la notion de pays à régime fiscal privilégié. Ma proposition d'abaisser le seuil de 50 % à 40 % avait été acceptée par la rapporteure du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude Émilie Cariou. La notion s'apprécie outil par outil, au regard du taux effectif d'imposition. L'on peut toujours faire plus et mieux : la France a commencé.

Il y a des avancées, avec l'engagement fort du Parlement européen, qui a adopté une résolution au mois de janvier dernier, qui traite aussi du sujet des paradis fiscaux au sein de l'Union européenne. Ce n'est pas un sujet simple, car cette qualification a des conséquences en matière de sanctions potentielles en matière de fiscalité des entreprises, ainsi qu'au plan politique. Nous verrons la suite que la Commission européenne entend donner à la résolution des députés européens.

Je n'ai pas mentionné une difficulté actuelle, que nous anticipions déjà en 2018 et qui tient à ce qu'il y a une démultiplication des TSN, rien qu'au sein de l'Union européenne. Mon rapport les énumère.

La question de la double imposition sur une même activité va se poser, parce que les TSN recouvrent des champs d'application parfois différents. Le principe de la fiscalité internationale et des conventions est pourtant d'éviter ce problème.

La solution européenne reste la meilleure à ce stade. Mes échanges avec la Commission européenne me font comprendre que l'option d'une harmonisation est privilégiée, ce qui signifie aussi que la France ne revient pas sur la taxe qu'elle a déjà introduite dans son droit interne. Je préfère la TSN à une taxation additionnelle du numérique au titre de l'IS. Je ne dénonce pas la double imposition entre l'IS et la TSN et rappelle que nous avons pris le parti de l'assumer ; elle concerne certaines entreprises françaises.

La confrontation des calendriers est une vraie question politique. L'objectif du directeur du centre de politique et d'administration fiscale de l'OCDE, Pascal Saint-Amans, est que les négociations sur les premier et second piliers aboutissent ce mois de juillet 2021. La proposition de la Commission européenne sur les ressources propres de l'Union européenne, en ligne avec le plan de relance européen, pourrait être publiée au même moment ou un peu avant. Attention à ce qu'elle ne constitue pas un obstacle et ne soit pas mal prise par nos partenaires de l'OCDE.

De même, à propos du champ d'application du premier pilier, il ne faut pas que la TSN française ou bien les pas en avant effectués par les États-Unis ou l'Union européenne compromettent les négociations au sein de l'OCDE. L'Europe a ce point de vigilance en tête.

Je vous ai donné, pour la mise en œuvre, un horizon peut-être lointain. S'il y a une véritable volonté politique, il est d'autant plus possible d'aboutir qu'existe aujourd'hui un outil dont nous ne disposons pas il y a quelques années, à savoir la convention multilatérale de l'OCDE, lequel instrument vient modifier d'un coup les conventions fiscales bilatérales. La France éviterait de renégocier toutes ses conventions bilatérales en cas d'instauration d'une nouvelle imposition – cela prend des années.

Si l'on peut être optimiste, je reste prudente : si Barack Obama était président des États-Unis lors des travaux sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), cela n'a pas empêché son pays de quitter la table des négociations au dernier moment. Il faut toujours se préparer à des retournements de veste.

Le calcul de l'assiette soulève une question évidente et fait partie de mes points de vigilance sur le taux effectif d'imposition : des négociations sont encore en cours sur l'éventuelle prise en compte des dépenses fiscales ou encore des reports de déficit. La référence est celle du résultat comptable consolidé au sens des *International financial reporting standards* (IFRS), dont nous avons beaucoup parlé à l'occasion des auditions de M. Patrick de Cambourg, président de l'Autorité des normes comptables (ANC). Le sujet technique reste majeur.

J'ai cru comprendre qu'au niveau européen, le projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) n'était plus vraiment d'actualité.

M. le président Éric Woerth. L'ACCIS semble en effet totalement oubliée. Merci encore pour ce travail remarquable, qui connaîtra certainement des prolongements.

La commission autorise la publication du rapport présenté en application de l'article 145-8 du règlement de l'Assemblée nationale sur le suivi des conclusions de la mission d'information sur l'optimisation et l'évasion fiscales.

LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA RAPPORTEURE

Auditions conduites en 2020

Direction générale des finances publiques (DGFiP) :
M. Christophe Pourreau, directeur de la législation fiscale, M. Frédéric Iannucci, chef du service du contrôle fiscal, Mme Florence Lerat, sous-directrice « contentieux des impôts des professionnels » au service juridique de la fiscalité, M. Éric Vanel, chef du bureau des agréments et rescrits au service juridique de la fiscalité

Table ronde des professionnels du droit :

* *Conseil supérieur du notariat* : Me Hubert Fabre, président de l'association Notaires conseils d'entreprise, Me François Devos, directeur des affaires juridiques ;

* *Fédération française des firmes pluridisciplinaires (F3P)* : Me Loïc Le Claire, avocat associé, président de PwC société d'avocats, Me Philippe Durand, avocat associé, PwC société d'avocats, Me Éric Lesprit, avocat associé, Taj, Me Jean-Pierre Lieb, avocat associé, EY, M. Vincent Talvas, délégué général ;

* *Institut des avocats conseils fiscaux* : Me Stéphane Austry, avocat associé, CMS Francis Lefebvre, Me Charles Ménard, avocat associé, EY, Me Frédéric Teper, avocat associé, Arsene ;

Me Vincent Renoux, avocat associé, Stehlin & Associés, Me Éric Ginter, avocat associé, Altitude

Table ronde des organisations d'entreprises :

* *Association française des entreprises privées (AFEP)* : M. François Soulmagnon, directeur général, Mme Laetitia de La Rocque, directrice des affaires fiscales

* *Mouvement des entreprises de France (Medef)* : Mme Marie-Pascale Antoni, directrice fiscalité, M. Alfred de Lassence, président du comité « fiscalité internationale » du Medef, directeur fiscal d'Air Liquide, M. Antoine Portelli, direction des affaires publiques du Medef

Table ronde sur l'évaluation :

Cour des comptes : M. Christophe Strassel, conseiller maître

Institut national de la statistique et des études économiques (Insee) : M. Jean-Luc Tavernier, directeur général, Mme Lorraine Aeberhardt, département des comptes nationaux, M. Sébastien Roux, département des études économiques

Auditions conduites en 2021

Ministère de l'Europe et des affaires étrangères : Mme Sylvie Crouzier, cheffe de la mission des conventions et de l'entraide judiciaire, direction des Français à l'étranger et de l'administration consulaire, M. Xavier Brun, chef de la mission « régulation et concurrence équitable », direction de la diplomatie économique, M. Wilfried Meidom, rédacteur transparence fiscale, direction de la diplomatie économique

Table ronde sur la taxe sur les services numériques :

- * **Google** : M. Benoît Tabaka, directeur des relations institutionnelles ;
- * **Amazon** : M. Yohann Bénard, directeur de la stratégie ;
- * **Facebook** : M. Anton'Maria Battesti, responsable des affaires publiques ;
- * **Críteo** : Mme Maïté Melaye-Olivier, group senior tax director, Mme Sophie Compagnon, senior public affairs manager

Députés européens : Mme Manon Aubry, M. Gilles Boyer

Commission européenne : M. Benjamin Angel, directeur fiscalité directe, **coordination** fiscale, analyse économique et évaluation, faisant fonction de directeur fiscalité indirecte et administration fiscale, direction générale fiscalité et union douanière (TAXUD)

Direction générale des finances publiques (DGFiP) : M. Frédéric Iannucci, chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal, M. Gaël Perraud, sous-directeur, sous-direction E, direction de la législation fiscale

Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) : M. Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales, M. Julien Jarrige, conseiller fiscalité G20

Table ronde sur la décision du Conseil d'État « Conversant » : Mme Florence Deboissy, professeure des universités, Université de Bordeaux, Me Bruno Gouthière, avocat associé, CMS Francis Lefebvre, M. Alexandre Maitrot de la Motte, professeur des universités, Université Paris-Est Créteil-Val-de-Marne, Me Vincent Renoux, avocat associé, Stehlin & Associés

Table ronde sur les outils anti-abus : M. Philippe Martin, Conseiller d'État, président de la section des travaux publics du Conseil d'État (désormais président-adjoint de la Section des finances du Conseil d'État), M. Gauthier Blanluet, professeur des universités, Université Paris II Panthéon-Assas

Table ronde « entreprises » :

* **Air Liquide** : M. Alfred de Lassence, directeur fiscal, M. Thomas Quatrevalet, directeur fiscal adjoint ;

* **Engie** : Mme Laurence Jaton, directrice fiscale groupe ;

* **L'Oréal** : Mme Alexia Scott, directrice fiscale ;

* **Michelin** : M. Xavier Durand, directeur fiscal

* **Fédération française des firmes pluridisciplinaires (F3P)** : Mme Sophie Blégent-Delapille, directrice générale, Taj, Me Philippe Durand, avocat associé, * PwC société d'avocats, Me Jean-Pierre Lieb, avocat associé, * EY, M. Vincent Talvas, délégué général

Conseil d'analyse économique : M. Philippe Martin, président délégué, M. Farid Toubal, professeur d'économie à l'ENS Paris-Dauphine – PSL

** Ces représentants d'intérêts ont procédé à leur inscription sur le registre de la Haute Autorité pour la transparence de la vie publique.*