

Yannis VASSILIADIS

Master 2 Recherche
Droit fiscal de l'entreprise

Pour une uniformisation des mesures d'imposition minimale effective dans la lutte contre la concurrence fiscale agressive

Droit public



Directrice du mémoire :

Sophie RAIMBAULT DE FONTAINE

Collection des mémoires de l'IFR



Prix IFR 2021 des meilleurs mémoires de Master 2 Recherche



Pour une uniformisation des mesures d'imposition minimale effective dans la lutte contre la concurrence fiscale agressive

Yannis Vassiliadis

Master 2 Fiscalité de l'entreprise

**DIRECTRICE DU MEMOIRE
Sophie Raimbault de Fontaine**

Maître de conférences

Habilitée à diriger des recherches

• 2 0 2 0 - 2 0 2 1 •

UNIVERSITÉ TOULOUSE 1 CAPITOLE

2 rue du Doyen-Gabriel-Marty - 31042 Toulouse cedex 9 - France - Tél. : 05 61 63 35 00 - Fax : 05 61 63 37 98 - www.ut-capitole.fr

*« L'Université n'entend ni approuver ni désapprouver
les opinions particulières de l'auteur. »*

*Sauf mention contraire, toutes les traductions sont le fait de
l'auteur.*

*« Il est sage de regarder en avant,
mais il est difficile de regarder plus loin qu'on ne peut voir. »*

Winston CHURCHILL

• REMERCIEMENTS •

Je tiens tout d'abord à remercier Madame Sophie Rimbault de Fontaine qui a dirigé ce mémoire et qui par son exigence, sa précision, sa bienveillance et sa disponibilité, a grandement contribué à la construction d'un travail sérieux et d'une passion pour la recherche.

À ma mère sans qui rien n'aurait été possible. Celle qui m'a mis au monde, m'a fait comprendre que j'y avais une place, m'a donné les clés pour réussir et l'a quittée dans l'injustice de la maladie. À mon père et mes frères pour leur aide dans ces temps difficiles.

Aux artistes qui ont accompagné ce travail par leur poésie, leur humour, leur talent, leur folie je vous remercie. On n'est jamais vraiment seul quand on écoute de la musique.

Et à toutes les personnes, Laurie, Victoire, Maeve, Hugo, Sacha, Félic... qui, de près ou de loin, m'ont aidé par leur confiance, leurs mots, leur soutien inconditionnel au cours de ce travail si particulier qu'est le mémoire j'adresse un sincère MERCI.

• PREFACE •

« Pour une uniformisation des mesures d'imposition minimale effective dans la lutte contre la concurrence fiscale agressive »

Sophie de FONTAINE, Maître de conférences, IRDEIC, UT1 Capitole

C'est à un sujet fiscal d'une brûlante actualité, mais aussi d'une grande technicité, que Monsieur Vassiliadis s'est attelé en acceptant d'étudier l'accord international négocié en 2021 sous l'égide de l'OCDE et du G20 en faveur de solutions aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Plus spécifiquement, son mémoire de recherche concerne le « second pilier » de ce rapport, lequel propose la mise en place au plan international d'une taxation minimale effective des entreprises, autrement dénommé proposition GLoBE.

L'exercice était d'autant plus méritoire que, si les journaux généralistes ont très largement relayé les travaux du Cadre inclusif de l'OCDE, les commentaires spécialisés de ses conclusions étaient en revanche très rares, l'accord n'ayant été définitivement validé qu'au G20 d'octobre 2021, soit postérieurement à la soutenance du présent mémoire. C'est donc « sans filet », et en grande partie dans la langue de Shakespeare, que Monsieur Vassiliadis s'est jeté dans l'aventure. Et le résultat doit être salué.

D'abord, parce que l'auteur parvient, tout au long de ce travail à rendre compréhensibles, sans pour autant les simplifier, un ensemble de dispositifs fiscaux - existants ou à venir - extrêmement complexes. Ce qui, compte tenu de l'absence de littérature sur le sujet, n'avait rien d'évident.

Ensuite, parce que dans une première partie, Monsieur Yannis Vassiliadis s'est employé à cerner les enjeux budgétaires, économiques mais également politiques de l'adoption par la communauté internationale d'un principe commun d'imposition minimale effective des bénéfices réalisés par les entreprises. A ce titre, il y est très clairement rappelé que la planification fiscale des entreprises, cause de pertes de ressources fiscales intolérables en période de crises économiques récurrentes, s'ancre en premier lieu dans la concurrence fiscale débridée à laquelle se livrent les Etats à travers le monde. De ce constat, il ressort que toutes les initiatives nationales destinées à lutter contre la sous-imposition des bénéfices des entreprises,

et elles sont tout aussi nombreuses que variées, comportent des risques pour les Etats, notamment les plus petits, qui en sont à l'origine : des risques de rétorsions commerciales, mais également des risques pour le développement international de leurs grands groupes nationaux ou pour l'attractivité de leur territoire. A telle enseigne que, ces dernières décennies, la baisse généralisée des taux de l'impôt sur les sociétés s'est clairement imposée parmi les réponses au tax planning pratiqué par les multinationales, entretenant ainsi une course au moins-disant fiscal malgré des effets délétères sur les ressources budgétaires des Etats.

Enfin, parce que si Monsieur Yannis Vassiliadis se réjouit, dans la deuxième partie de son mémoire, de la prise de conscience collective de la nécessité de réguler la concurrence fiscale dommageable dans le monde et décrit le projet GLoBE qui en a résulté, il le fait avec un enthousiasme manifeste mais sans angélisme ni manichéisme. A cet égard, les analyses circonstanciées des modalités à venir de la mise en œuvre du projet GLoBE (notamment par l'Union européenne au sein de laquelle la greffe pourrait être compliquée par l'opposition de certains Etats membres et les contraintes liées au droit de l'Union) rappellent utilement que si la « révolution fiscale » évoquée par le ministre français de l'Economie, Bruno Le Maire, peut maintenant être envisagée, elle est bien loin d'être advenue.

Il ne reste donc qu'à espérer que, tel un chercheur en sciences expérimentales, Monsieur Vassiliadis trouvera, dans les mois qui viennent, matière à confirmer son intuition selon laquelle seule une uniformisation des mesures d'imposition minimale effective permettrait de lutter efficacement contre la concurrence fiscale agressive et son corrélat, l'évasion fiscale des multinationales.

• SOMMAIRE •

• Remerciements •	5
• Préface •	6
• Sommaire •	8
• Liste des abréviations •	9
Introduction	11
PARTIE I : L'imposition minimale effective à l'aube de 2021 : une lutte contre la sous-imposition en ordre dispersé	24
Chapitre I. L'imposition minimale effective : objectif unique, méthodes multiples	25
Section 1. La diversité des dispositifs d'imposition minimale effective	25
Section 2. Une portée géographique inégale des dispositifs	56
Chapitre II : Les difficultés issues de la diversité des dispositifs	82
Section 1. La superposition de charges fiscales, conséquence obligatoire de la non-coordination	82
Section 2. L'unilatéralité : facteur de risques pour les entreprises et les États	97
CONCLUSION DE LA PARTIE I	107
Partie II : Le projet GLoBE : un plan concerté de lutte contre la sous-imposition par l'imposition minimale effective	108
Chapitre I. La création d'un dispositif unique : voie d'harmonisation de l'imposition minimale effective	110
Section 1. L'inclusion sous un projet unique de multiples règles	110
Section 2. La volonté affichée de l'OCDE d'obtenir un dispositif limpide	125
Chapitre II. La mise en œuvre de GLoBE	146
Section 1. L'application mondiale des règles GLoBE	146
Section 2. L'utilisation d'un instrument multilatéral : atout non négligeable pour GLoBE	166
Chapitre III. Les spécificités de l'adoption de GLoBE au sein de l'Union Européenne	180
Section 1. La mise en place du projet GLoBE dans l'Union Européenne	180
Section 2. Les conséquences de GLoBE sur les projets européens d'harmonisation de la fiscalité des entreprises	196
CONCLUSION DE LA PARTIE II	210
Conclusion	212
• Bibliographie •	215
• Annexes •	247
• Table des matières •	255

• LISTE DES ABRÉVIATIONS •

Abréviation	Terme développé
ACCIS	Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés
ACIS	Assiette Commune pour l'Impôt sur les Sociétés
ATAD	<i>Anti Tax-Avoidance Directive</i>
ATTAC	Association pour la Taxation des Transactions financières et pour l'Action Citoyenne
BEAT	<i>Base Erosion Anti Abuse Tax</i>
BEFIT	<i>Business In Europe : Framework for Income Taxation</i>
BEMTA	<i>Base Erosion Minimum Tax Amount</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BOFiP	Bulletin Officiel des Finances Publiques
CDI	Convention visant à éviter la Double Imposition
CEFFA	Conseil Économique et Financier Franco-Allemand
CEPII	Centre d'Études Prospectives et d'Informations Internationales
<i>Cf. supra / infra</i>	Voir précédemment / plus bas
CFC	<i>Controlled Foreign Corporation</i>
CFE	Contribution Foncière des Entreprises
CGI	Code Général des Impôts
CJUE	Cour de Justice de l'Union Européenne
CPO	Conseil des Prélèvements Obligatoires
CVAE	Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises
DST	<i>Digital Services Tax</i>
ECOFIN	Conseil pour les Affaires Économiques et Financières
EEE	Espace Économique Européen
ETNC	État ou Territoire Non Coopératif
EU	<i>European Union</i>
FACTI	<i>Financial Accountability Transparency & Integrity</i>
FDII	<i>Foreign Derived Intangible Income</i>
FMI	Fonds Monétaire International
G20/G7	Groupe des 20
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
GAFA	Google, Amazon, Facebook, Apple
GAFAM	Google, Amazon, Facebook, Apple, Microsoft
GILTI	<i>Global Intangible Low Taxed Income</i>
GLoBE	<i>Global Anti-Base Erosion</i>
Groupe d'EMN	Groupe d'Entreprise Multinational
Ibid.	<i>Ibidem.</i>

ICRICT	<i>Independent Commission for the Reform Of International Corporate Taxation</i>
ICTD	<i>International Centre for Tax and Development</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IGPDE	Institut de la Gestion Publique et du Développement Économique
IML	Instrument Multilatéral
INSEE	Institut National de la Statistique et des Études Économiques
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
IS	Impôt sur les sociétés
ISN	Impôt sur les Services Numériques
Loi ESSOC	Loi pour un État au Service d'une Société de la Confiance
METR	<i>Minimum Effective Tax Rate</i>
OCDE/OECD	Organisation de Coopération et de Développement Économique
OMC	Organisation Mondiale du Commerce
ONG	Organisation Non-Gouvernementales
ONU	Organisation des Nations-Unies
PIB	Produit Intérieur Brut
PME	Petites et Moyennes Entreprises
QBAI	<i>Qualified Business Asset Investment</i>
RAS / RAI	Retenue À la Source
RIR	Règle d'Inclusion du Revenu
RPII	Règle relative aux Paiements Insuffisamment Imposés
SEC	Société Étrangère Contrôlée
SHIELD	<i>Stopping Harmful Inversions and Ending Low-Tax Developments</i>
TCJA	<i>Tax Cuts and Jobs Act</i>
TEI	Taux Effectif d'Imposition
TFUE	Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne
TSN	Taxe sur les Services Numériques
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UE	Union Européenne
USA	<i>United States Of America</i>

INTRODUCTION

1. Quand un rayon de lumière passe d'un milieu homogène à un autre aux propriétés différentes son trajet est dévié, cela s'appelle la réfraction ou loi de Snell-Descartes. La perturbation qui entraîne le changement de direction du rayon a lieu à l'interface des deux milieux homogènes. La physique permet de comprendre le fonctionnement de l'univers, la fiscalité des multinationales n'échappe en rien aux lois de l'univers. Les groupes multinationaux savent que c'est l'interface entre deux systèmes juridiques qui permet de réduire leur fiscalité. Moins il y a de systèmes différents moins il y a d'interfaces et moins les groupes multinationaux ont d'occasion de réduire leur fiscalité à une portion bien trop congrue au regard des besoins budgétaires des États et de l'idée même de justice fiscale.
2. Un observateur armé de son bon sens, plus que de connaissances en fiscalité, pourrait considérer qu'il suffit que tous les États adoptent le même système fiscal. Le milieu deviendrait alors homogène et plus aucune optimisation fiscale internationale ne serait possible. La réalité est toute autre. Les entreprises multinationales réduisent leur imposition par l'utilisation des différences entre les systèmes fiscaux, mais aussi grâce à la concurrence fiscale importante que se livrent les États. Certains réduisent l'imposition des entreprises en vue d'attirer leurs bénéficiaires. Le jeu peut sembler avantageux pour toutes les parties puisque l'entreprise voit sa charge fiscale réduite et l'État attire les investissements.
3. Dans un monde figé et peu interconnecté, cette situation pourrait convenir, mais nous sommes au XXI^e siècle, les capitaux se déplacent à la vitesse de la lumière dans d'immenses câbles sous-marins ou par satellite. Une entreprise située à Danderyd en Suède peut vendre un produit à un Toulousain sans que ce dernier effectue les quelque 2 559 kilomètres qui séparent les deux villes. L'on assiste donc à une situation qui exacerbe la concurrence fiscale des États, qui devient agressive et conduit à une « course vers le moins-disant fiscal »¹ sans « aucune limite [...] si ce n'est un impôt nul, ce qui signifie la disparition de tout budget public »². Ce raisonnement par l'absurde nous permet de comprendre qu'il est nécessaire de maîtriser, si ce n'est d'y mettre fin, cette concurrence fiscale interétatique.

¹ DREZET Vincent, HARRIBÉY Jean-Marie, KHALFA Pierre, MARTY Christiane, *Impôt sur les sociétés : idées fausses et vrais enjeux* [En ligne], Le Monde, 27 mai 2013.

² *Ibid.*

4. La concurrence fiscale agressive est notamment le fait des paradis fiscaux. L'OCDE (Organisation de Coopération et Développement Économique) retient, dans un rapport publié en 1998, quatre critères pour identifier un paradis fiscal parmi lesquels se trouve le fait que l'État applique des « taux d'imposition effectifs nuls ou peu élevés »³, lesquels peuvent résulter « du fait que le taux lui-même du barème est très bas ou de la façon dont le pays définit l'assiette d'imposition à laquelle le taux est appliqué »⁴. L'existence de tels systèmes fiscaux permet aux groupes multinationaux d'y localiser leurs bénéficiaires et de bénéficier d'une imposition mondiale plus faible que l'on peut qualifier de sous-imposition. La faiblesse de l'imposition est associée dans les paradis fiscaux, au sens de l'OCDE, à « l'existence de dispositions législatives ou pratiques administratives empêchant un véritable échange de renseignements avec d'autres pays sur les contribuables bénéficiant de l'absence ou de la faiblesse de l'imposition cette juridiction »⁵, un « manque de transparence »⁶ et à « l'absence d'obligation d'exercer une activité substantielle »⁷. On constate, dans les critères retenus par l'OCDE, une certaine centralité de la faiblesse de l'imposition que les autres critères d'identification viennent appuyer en protégeant le contribuable ou en réduisant ses obligations en vue de bénéficier de la faible imposition.
5. La sous-imposition est une notion qui ne peut être définie de manière absolue avec précision puisque cela désigne une situation où l'imposition d'une entité est inférieure à un certain seuil considéré comme une imposition normale⁸. La question de ce seuil est en réalité double puisqu'elle porte à la fois sur l'établissement d'une base imposable et d'un taux. Quand plusieurs systèmes juridiques sont concernés, il n'est pas pertinent de ne s'intéresser qu'au taux d'imposition légal qui y est en vigueur. Il est préférable d'observer le taux d'imposition effectif qui se définit comme une « mesure *ex post* de la pression fiscale »⁹. Ledit taux « rapporte l'impôt des sociétés à un dénominateur formé par la somme de l'excédent d'exploitation et des revenus financiers nets des sociétés »¹⁰. L'utilisation du taux d'imposition effectif permet une comparaison de la charge fiscale

³ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable* : Éditions de l'OCDE, 1998, p. 26.

⁴ *Ibid.*

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*

⁸ HEY Johanna, « Guest editorial: The 2020 Pillar Two Blueprint: What can the *GLoBE* Income Inclusion rule do that *CFC* legislation can't do? », *Intertax* [En ligne], 2021, volume n°49, n°1, pp. 7-13.

⁹ HALLEUX Frédéric, VALENDUC Christian, *L'imposition effective des sociétés une analyse des micro-données* [En ligne], ministère des Finances de Belgique, 2007, p. 2.

¹⁰ *Ibid.*

réelle des sociétés entre plusieurs systèmes fiscaux en s'affranchissant des compensations et corrections issues des différences entre les bases d'imposition. Ainsi, à l'échelle internationale, il convient de s'intéresser à l'imposition effective des sociétés afin de tenir compte des différents seuils de sous-impositions et des multiples bases imposables selon les États. Toutefois, bien que l'on puisse identifier les éléments de calcul de ce taux, il est impossible d'identifier un seuil unique, absolu et objectif à l'échelle mondiale puisque chaque État le définit souverainement et sans, théoriquement, avoir à tenir compte de ceux retenus par les autres systèmes. La sous-imposition est donc la situation où l'imposition effective d'un groupe de sociétés est inférieure à un seuil déterminé sans que l'on puisse établir *a priori* objectivement et internationalement quel est ce taux et donc quelles sont les situations de sous-impositions.

6. Ainsi, il serait impossible de retenir *a priori* une définition mondialisée de la sous-imposition sans chercher un accord politique et juridique entre les États sur le seuil qui définit une imposition nominale. Cette situation de fait peut être résolue par l'usage, dans une approche finaliste de la définition de la sous-imposition, de la notion d'évitement fiscal. Le Centre d'Études Prospectives et d'Informations Internationales (CEPII) définit l'évitement fiscal comme « l'ensemble des pratiques des entreprises multinationales, contraires à l'esprit des législations fiscales, visant à éluder l'impôt sur les sociétés (IS). Certaines de ces pratiques sont légales, d'autres pas et peuvent donner lieu à des redressements ou à des poursuites. Leur ampleur est appréhendée ici par la distorsion de localisation de leurs profits au bénéfice des paradis fiscaux et des pays à faible taxation »¹¹. La notion d'évitement fiscal, telle qu'ici définie, permet de mieux appréhender la sous-imposition notamment par la référence à une « distorsion de localisation » des profits. L'on peut ainsi établir qu'il y a une sous-imposition quand la charge fiscale d'un groupe multinational de sociétés se trouve inférieure à celle qu'elle aurait dû être si le groupe n'avait pas créé de distorsion de la localisation de ses bénéficiaires. L'évitement fiscal est donc le fait générateur d'une potentielle sous-imposition puisque c'est la distorsion de localisation qui conduit à la baisse de la charge fiscale.

¹¹ CEPII, *L'évitement fiscal des multinationales en France : combien et où ?* [En ligne], juin 2019, p. 1.

7. Il se produit une distorsion de la localisation des bénéficiaires lorsque ces derniers ne sont pas déclarés et imposés dans le pays où ils devraient l'être normalement. Encore une fois se pose la question de la « normalité » fiscale. En matière d'attribution du droit de taxer les points de vue sont nombreux. La notion de « montage non-authentique » se fraye, en Europe, la place de consensus quand il s'agit de déterminer si un bénéficiaire est déclaré dans l'État où il doit l'être. Elle est utilisée par l'article 205 A du Code Général des Impôts (CGI) qui interdit de tenir compte, pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, des montages qui « ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents »¹². Le Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP) évoque deux critères de détermination de l'absence d'authenticité du montage : « le montage [...] est mis en place avec pour objectif principal l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable »¹³ et « le montage [...] n'a pas de justification économique »¹⁴. Il y a donc distorsion de localisation quand un bénéficiaire est déclaré dans un État sans raison économique afin de réduire la charge fiscale du groupe. Cette réduction provient du déplacement de la base imposable, d'un pays à haut taux d'imposition à un autre où ce dernier est plus faible. L'idée clé est l'irrationalité économique du choix du pays d'installation.
8. L'évitement fiscal n'est pas, par définition, illégal puisqu'il désigne des pratiques certes illégales, mais aussi légales. Rien n'empêche donc un évitement fiscal opéré uniquement par l'intermédiaire de pratiques non répréhensibles. La première raison de la lutte contre l'évitement fiscal, et par conséquent contre la sous-imposition, est budgétaire. Selon les estimations économiques, la France perd 4,6 milliards d'euros du fait de la présence des groupes dans les paradis fiscaux¹⁵ et à l'échelle mondiale les estimations font écho d'une perte de bases de 650 milliards de dollars par an¹⁶ « ce qui représente un manque à gagner d'environ 200 milliards de dollars de recettes fiscales pour les États victimes de la

¹² *Code Général des Impôts*, Article 205 A.

¹³ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS – Base d'imposition – Exclusion des montages mis en place dans un but principalement fiscal (BOI-IS-BASE-70-20190703)*, § 10.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ BERTHIER David, KOEHL Lorraine, LEQUIEN Matthieu, *Les nouvelles règles de la fiscalité internationale des entreprises, évaluation des effets économiques pour la France* [En ligne] : Conseil des Prélèvements Obligatoires, 2020, p. 26.

¹⁶ PELLEFIGUE Julien, « Le Cadre inclusif et la science lugubre », *Droit fiscal*, mars 2020, n°12, p. 193.

concurrence »¹⁷. Selon une enquête du Professeur Richard MURPHY pour le groupe des socialistes et démocrates du Parlement européen, les pertes s'élèveraient à 900 milliards d'euros à l'échelle européenne¹⁸. Ainsi, la France accuserait des pertes qui représentent 14,6% des recettes de l'impôt sur les sociétés perçues en 2019¹⁹ du fait de la concurrence fiscale agressive des États qui permet aux groupes multinationaux de limiter leur charge fiscale. Les données fournies sont très différentes du fait de méthodes de calcul qui le sont tout autant. Comme le note l'Institut Jacques DELORS « évaluer de façon précise les pertes de recettes des États imputables à la concurrence fiscale dommageable est quasiment impossible »²⁰ puisqu'elles « résultent [...] de l'utilisation de techniques légales d'optimisation fiscale, mais aussi de fraudes illégales »²¹. L'idée de la lutte contre ces pertes n'est ainsi pas de définir un montant précis à recouvrer et d'œuvrer pour le récupérer, mais d'agir à la racine en empêchant de telles pertes dans le futur.

9. On assiste à une véritable hémorragie, les recettes fiscales échappent à certains États et semblent bénéficier à d'autres, plus attirants pour les entreprises. Toutefois, l'idée selon laquelle les paradis fiscaux profitent réellement de la situation qu'ils créent par leur posture agressive peut être nuancée. Les paradis fiscaux, du fait de la faible imposition des entreprises, se trouvent dans une situation où, certes, ils collectent des recettes fiscales, mais ces dernières sont nécessairement faibles et la moindre augmentation de la pression fiscale risque de faire partir les entreprises. Ainsi, cette situation de concurrence fiscale agressive n'est tenable pour personne.
10. Du fait de la crise économique de 2007/2008, la France a, par exemple, perdu 1 541 milliards d'euros de PIB selon l'économiste Éric DOR²² et il en va de même dans le reste du monde. En 2008, les États ont largement contribué à la relance économique et il a fallu financer cette aide. L'emprunt a été la solution, mais les États se sont trouvés dans une situation où les ressources qui leur échappent sont plus que nécessaires. La situation se répète en 2020/2021 du fait de la pandémie de COVID-19 qui, selon le Fonds Monétaire

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ MURPHY Richard, *A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament* [En ligne], Janvier 2019, p. 3.

¹⁹ Calcul réalisé sur la base des données précitées et de DIRECTION DU BUDGET, *Les recettes fiscales* [En ligne]. Détail du calcul : $\frac{4,6 \times 100}{31,5} = 14,6$.

²⁰ INSTITUT JACQUES DELORS, *Concurrence fiscale dommageable, une frugalité déloyale à combattre* [En ligne], p. 6.

²¹ *Ibid.*

²² GALLANT Nicolas, *La crise de 2008 a 10 ans : voilà ce qu'elle a coûté à la France* [En ligne].

International (FMI), a entraîné des dépenses estimées à 12 700 milliards de dollars auxquelles il convient d'ajouter les 2 000 milliards de dollars du plan de relance américain²³. Dans le même temps, l'on apprend que certains groupes multinationaux, tels que Vodafone, subissent une imposition pour le moins symbolique puisque l'entreprise annonçait avoir payé 4,2 millions d'euros d'impôt pour ses 1,4 milliards d'euros de recettes déclarés au Luxembourg en 2016 soit, un taux effectif d'imposition de 0,3%²⁴. Une étude effectuée entre 2010 et 2019 montre que certains secteurs, tels que le transport aérien et l'automobile, ont un « taux d'imposition effectif faible »²⁵ alors que du fait de la crise sanitaire « ces entreprises recevront une aide financière considérable de la part des différents gouvernements »²⁶. On observe donc une situation où les entreprises participent peu aux recettes fiscales des États mais profitent des finances de ces derniers quand la conjoncture ne leur est point favorable.

11. Une autre raison à la lutte contre l'évitement fiscal tient à l'idée d'une certaine égalité entre les contribuables. Les impositions effectives proches du symbolique ne sont possibles que pour certaines entités. Seuls les groupes multinationaux de sociétés sont en mesure, du fait de leurs entités juridiquement indépendantes localisées et domiciliées dans différents États, de bénéficier des avantages fiscaux de la concurrence fiscale agressive. Les sociétés qui opèrent uniquement sur le territoire français et qui n'appartiennent à aucun groupe multinational voient, quant à elles, leurs bénéfices imposés à un taux effectif de 30,3% en moyenne²⁷. L'écart entre les taux effectifs de 30,3% des entreprises françaises et de 0,08% d'Amazon est régulièrement dénoncé par des Organisations Non-Gouvernementales telles qu'« ATTAC » qui estiment qu'« Amazon ne paie pas sa juste part d'impôt grâce à ses pratiques d'évasion fiscale »²⁸. Si cet avis est plus militant que scientifique, il exprime une motivation politique à la réduction ou au contrôle de la concurrence fiscale agressive. L'exemple cité concerne l'entreprise Amazon dont les

²³ BOUISSOU Julien, MICHEL Anne, *Impôt des multinationales : un aggiornamento fiscal se prépare* [En ligne], Le Monde, avril 2021.

²⁴ Calcul réalisé sur la base des chiffres de ICRICT, *BEPS 2.0 : Quels sont les résultats du processus BEPS de l'OCDE et à quoi devrait ressembler une véritable réforme ?* [En ligne], 2020, p. 4.
Détail du calcul : $\frac{4,2 \cdot 10^6 \cdot 100}{1,4 \cdot 10^9} = 0,3$.

²⁵ LAFFITTE Sébastien, MARTIN Julien, PARENTI Mathieu, SOUILLARD Baptiste, TOUBAL Farid, *Impôt des multinationales après la crise sanitaire : pour un taux de taxe effectif minimum* [En ligne], CEPII, avril 2020, p. 3.

²⁶ *Ibid*, p. 3.

²⁷ OCDE, *Effective tax rates* [En ligne].

²⁸ ATTAC, *Amazon ne paie pas sa juste part d'impôt grâce à ses pratiques d'évasions fiscale* [En ligne].

données d'imposition et de chiffre d'affaires sont publiées à savoir 16,5 millions d'euros d'impôts sur un chiffre d'affaires de 21,6 milliards d'euros²⁹ réalisés au Luxembourg.

12. Enfin, comme le fait le Professeur Alexandre MAITROT DE LA MOTTE dans une publication de février 2021³⁰, l'on pourrait s'interroger sur la compatibilité d'un tel écart d'imposition entre groupes multinationaux et sociétés nationales au regard de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen qui dispose que « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés »³¹.
13. Ainsi, il est nécessaire d'agir pour lutter contre cette concurrence agressive des paradis fiscaux dont les bénéficiaires sont les entreprises multinationales. Des actions ont déjà été initiées pour lutter contre les paradis fiscaux et l'évitement fiscal. La fiscalité internationale a en effet connu, entre 2013 et 2015, une révolution majeure incarnée par le projet *BEPS* (*Base Erosion and Profit Shifting*) mené par l'OCDE et le G20. Il s'agissait selon l'OCDE de la « refonte des règles fiscales internationales la plus profonde des cent dernières années »³². Articulé autour de quinze actions, le projet *BEPS* visait à actualiser le système fiscal international³³ en vue de permettre aux États de lutter contre les comportements d'évitement de l'impôt. Les actions concernaient, par exemple, l'usage de dispositifs hybrides ou de sociétés étrangères contrôlées, certaines constituaient une réaction à l'importance croissante du domaine numérique dans l'économie. Le projet *BEPS* est une réaction à « la crise économique et financière la plus grave qu'ait connue notre génération »³⁴ et a un objectif élevé qui est de « revoir les règles [fiscales] en vigueur afin qu'elles soient en phase avec les évolutions de l'économie mondiale »³⁵.

²⁹ *Op. Cit.* ICRICT, *BEPS 2. 0 : Quels sont les résultats du processus BEPS de l'OCDE et à quoi devrait ressembler une véritable réforme ?*, p. 4.

³⁰ MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « La redevance numérique du plan « Nex Generation EU » : le premier impôt européen se matérialise », *Droit fiscal*, 2021, n°6, p. 142.

³¹ *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789*, Article 13.

³² OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, rapport finaux 2015, NOTE D'INFORMATION* [En ligne], OCDE, p. 3.

³³ Citation de Pascal Saint-Amans, directeur du centre politique et d'administration fiscales, « Le système fiscal international est obsolète, nous nous employons à l'actualiser » dans : OCDE, *L'imposition des entreprises multinationales, érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS)* [En ligne], p. 2.

³⁴ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, rapport finaux 2015, NOTE D'INFORMATION*, p. 3.

³⁵ *Ibid.*

14. Le projet *BEPS* présente, outre ses actions, une particularité dans sa mise en œuvre. L'OCDE agit habituellement par voie de droit souple³⁶, par des recommandations, comme c'est par exemple le cas en matière de prix de transfert³⁷, qui ne sont en rien des outils contraignants comme le rappelle le Tribunal de l'Union Européenne dans sa décision « Irlande contre Commission » du 15 juillet 2020³⁸. Le projet *BEPS* ne pouvait pourtant se contenter de mesures non contraignantes du fait des ambitions de l'OCDE, mais aussi et surtout de la nécessité d'une action synchronisée des États. C'est pourquoi il a été décidé d'employer un « instrument multilatéral » que l'on peut décrire comme une « convention fiscale multilatérale, permettant une mise à jour instantanée et coordonnée du réseau conventionnel international, à tout le moins pour les États signataires de ce nouvel outil de fiscalité internationale »³⁹. L'utilisation d'un tel instrument permet une adaptation rapide de la fiscalité internationale car, comme le remarque la Commission européenne, « si dans le passé, on pouvait peut-être se permettre de débattre de certaines questions pendant plusieurs années, aujourd'hui il peut s'avérer nécessaire de parvenir à des résultats en l'espace de quelques mois »⁴⁰. L'OCDE cherche donc à suivre au mieux l'évolution de l'économie mondiale et sollicite en conséquence les changements à apporter à l'espace fiscal international.
15. L'évolution majeure de l'économie mondiale depuis plusieurs années est sa numérisation. *BEPS* intégrait déjà dans toute sa conception, outre une première action entièrement dédiée à la question, une prise en compte de l'importance de ce qu'il convient de désigner par les termes « d'économie numérique ». L'économie numérique accentue les problèmes combattus par *BEPS* puisque l'objectif est de faire en sorte que « les contribuables ne seront plus en mesure de mettre effectivement en place des structures permettant de dissocier les bénéfices des activités générant de la valeur ajoutée [de celles n'en générant pas],

³⁶ ICTD, HEARSON Martin, *Corporate Tax Negotiations at the OECD : What's at stake for Developing Countries in 2020* [En ligne], p. 2. Traduction de l'original : « soft law ».

³⁷ OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations 2017* : Éditions de l'OCDE, 2017.

³⁸ Tribunal de l'Union Européenne, 15 juillet 2020, ECLI : EU : T : 2020 : 338, *Apple c/ Commission*. « Quant aux principes développés dans le cadre de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), la Commission a indiqué qu'ils constituaient uniquement des orientations utiles pour les autorités fiscales, afin d'assurer que les méthodes d'attribution des bénéfices et de fixation des prix de transfert produisent des résultats conformes aux conditions du marché ».

³⁹ DELOITTE TAJ, *L'instrument multilatéral vient bouleverser les relations fiscales entre États : consacre-t-il l'apparition d'un nouvel outil juridique international efficace ?* [En ligne].

⁴⁰ COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil européen et au conseil : vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union* [En ligne], COM (2019) 8 final, 15 janvier 2019, p. 3.

phénomène qui a été encore amplifié en raison des principales caractéristiques de l'économie numérique et des modèles économiques qu'elle privilégie »⁴¹. Cette problématique de l'économie numérique s'est accentuée avec le développement de cette dernière à un point tel qu'aujourd'hui « la révolution numérique touche toute l'économie, sans se concentrer sur certaines entreprises ou activités en particulier »⁴² et qu'il « faudrait parler non pas d'économie numérique mais de numérisation de l'économie »⁴³ puisque « l'ensemble de l'économie se numérise »⁴⁴. L'OCDE note que « le rapport sur l'action 1 reconnaît que la transformation numérique touche l'économie tout entière et qu'en conséquence, il serait difficile, si ce n'est impossible, d'isoler l'économie numérique »⁴⁵.

16. L'importance du numérique dans l'économie a connu un essor particulier du fait de la pandémie de COVID-19. Les GAFAM⁴⁶ « se positionnent parmi les grands gagnants de la crise »⁴⁷ avec une croissance du chiffre d'affaires de 38% pour Amazon⁴⁸, 10% pour Alphabet⁴⁹ et 22% pour Facebook⁵⁰ pour l'année 2020. Déjà en 2019, l'OCDE commençait l'élaboration d'un « programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie »⁵¹. Ce rapport est intervenu peu de temps après un rapport intermédiaire de l'OCDE sur l'action 1 du plan *BEPS*⁵² et développait une approche en deux piliers pour lutter contre les pratiques dommageables. Le premier vise à créer de nouvelles règles

⁴¹ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, rapport finaux 2015, NOTE D'INFORMATION*, p. 8.

⁴² COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, *Rapport d'information 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* [En ligne], Assemblée nationale, n°4052, 7 avril 2021, p. 128.

⁴³ GIRAUD Joël, *Rapport fait au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, après engagement de la procédure accélérée, portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (n°1737)* [En ligne], Assemblée nationale, n°1838, 3 avril 2019, p. 58.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* [En ligne] : Éditions de l'OCDE, 2019, p. 6.

⁴⁶ L'acronyme GAFAM désigne un ensemble d'entreprises qui proposent des services numériques : Google, Apple, Facebook, Amazon et Microsoft. Cet ensemble est souvent considéré comme une entité unique désignant de manière générale les entreprises du numérique dans une approche synecdochique.

⁴⁷ GAUDIAUT Tristan, *Les géants de la tech ne connaissent pas la crise* [En ligne], 4 février 2021.

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ *Ibid.* Alphabet est la société mère du groupe Google.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ *Op. Cit.* OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 6.

⁵² OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie- rapport intermédiaire 2018* [En ligne], 30 mai 2018.

« relatives au lien et à la répartition des bénéfices »⁵³ tandis que le second contient la « proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition »⁵⁴. Ce second pilier tend à créer une imposition minimale effective des bénéfices des sociétés multinationales, objet de la présente étude.

17. L'imposition minimale effective des bénéfices des sociétés est un outil de lutte contre la concurrence fiscale agressive. La notion d'imposition effective ayant été définie précédemment, il convient de s'intéresser à la notion, multiple, d'imposition minimale. Selon l'économiste Steven M. SHEFFRIN, l'imposition minimale est « tout impôt conçu pour établir un plancher, qui sera généralement, mais pas nécessairement spécifique au contribuable, aux impôts payés par une entité »⁵⁵. L'auteur établit une nuance par une définition du concept d'imposition minimale alternative comme « tout impôt utilisant une base alternative pour calculer l'impôt minimum »⁵⁶. L'idée commune importante à l'imposition minimale alternative ou non est celle d'un plancher. En effet, l'imposition minimale effective n'est pas une imposition primaire en ce qu'elle ne cherche pas à remplacer l'impôt sur les sociétés, mais constitue un « filet de sécurité »⁵⁷. Les règles d'imposition minimale envisagées à l'heure actuelle « n'ont pas vocation à se substituer aux dispositifs nationaux d'imposition du bénéfice des sociétés applicables à toutes les entités »⁵⁸. Cette idée de subsidiarité est fondamentale dans la compréhension de l'imposition minimale effective en tant qu'outil de lutte contre la concurrence fiscale agressive.
18. En effet, il n'est nullement question dans le cadre de l'instauration d'un dispositif unilatéral ou multilatéral d'imposition minimale effective de créer un impôt sur les sociétés harmonisé à l'échelle mondiale, ce qui éliminerait toute concurrence fiscale, mais « simplement de mettre en place un plancher arbitraire [à la concurrence fiscale] pour les

⁵³ *Op. Cit.* OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 11.

⁵⁴ *Ibid.*, p. 9.

⁵⁵ SHEFFRIN Steven M., *A minimal role for minimum taxes*, *Columbia Journal of Law and Public Policy* [En ligne], 2020, vol. 12, n°1, p. 4. Traduction de l'original : « *I will define minimum taxes as any taxes that are designed to place a floor – which typically, but not necessarily, will be taxpayer-specific- on the taxes paid by any entity* ».

⁵⁶ *Ibid.* Traduction de l'original : « *Alternative minimum taxes are those taxes that use an alternative base to compute the minimum tax* ».

⁵⁷ FMI, *Document d'orientation du FMI, fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale* [En ligne], Washington, mars 2019, p. 24.

⁵⁸ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée* [En ligne], Conseil des Prélèvements Obligatoires, septembre 2020, p. 131.

taux effectifs »⁵⁹. Cette idée d'un plancher arbitraire à la concurrence fiscale soutient celle de la prise en compte d'une base unique pour tous les pays concernés. Selon la distinction du Professeur SHEFFRIN, il s'agit donc d'une imposition minimale alternative du fait même de l'existence d'une base différente de celle des États concernés.

19. Ainsi, l'imposition minimale effective alternative est un outil de lutte contre la concurrence fiscale agressive par sous-imposition. Elle vise à garantir que toute entité qui entre dans le champ d'application dudit dispositif paie réellement un impôt au moins égal à un seuil déterminé. Elle constitue donc un plancher à la concurrence fiscale interétatique empêchant les entreprises de bénéficier d'une imposition négligeable comme illustrée précédemment avec l'exemple de l'entreprise Vodafone.
20. La concurrence fiscale agressive, dont il sera question au sein de la présente étude, se focalise sur l'imposition des bénéfices. En effet, « l'IS n'est qu'un impôt parmi d'autres prélèvements obligatoires acquittés par les entreprises »⁶⁰ et « il serait, sinon absurde, au moins difficilement justifiable de raisonner sur l'impôt minimum en ne retenant que l'IS : tous les prélèvements devraient être intégrés, qu'il s'agisse de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), de la cotisation foncière des entreprises (CFE), de la TVA, de la taxe sur les salaires, des impositions sectorielles, de diverses taxes et contributions assises sur le chiffre d'affaires ou encore des cotisations sociales »⁶¹. Malgré cette injonction à une réflexion portant sur l'intégralité des prélèvements touchant les entreprises, force est de constater que les projets d'imposition minimale effective actuellement en discussion à l'échelle internationale, dont il sera longuement question au sein de cette étude, portent sur l'imposition des bénéfices. Ce choix s'explique notamment par l'origine des projets en cours tels que celui de l'OCDE. Ce dernier intervient en effet dans le cadre d'une réflexion sur la taxation des entreprises qui exercent *via* le commerce numérique. Elles ne sont pas astreintes par un lien physique entre le lieu d'enregistrement du profit et le lieu réel de la transaction et peuvent donc facilement délocaliser ce bénéfice. Toutefois, comme le note le Conseil des Prélèvements Obligatoires au sujet des impôts fonciers des entreprises du secteur numérique, « si la relation commerciale tend à se nouer

⁵⁹ DEVEREUX Michael P. (dir), *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* [En ligne] : Oxford University Centre for Business Taxation, 2020, p. 19. Traduction de l'original : « [...] *merely places an arbitrary floor for effective tax rates* ».

⁶⁰ COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, *Rapport d'information en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises* [En ligne], Assemblée nationale, n°1236, septembre 2018, p. 209.

⁶¹ *Ibid.*

de plus en plus à distance, les biens continuent de s'échanger et les flux correspondants nécessitent des installations physiques aux abords des lieux de consommation »⁶². Ainsi, « le dynamisme de leurs recettes [recettes des impôts fonciers] ne semble pas affecté, à ce stade, par les effets de la numérisation de l'économie »⁶³. Cela est confirmé par des travaux de la direction générale du Trésor selon lesquels « l'impact le plus fort sur l'activité et sur la compétitivité serait obtenu par une baisse d'IS »⁶⁴. Tous les impôts ne sont donc pas aussi sensibles aux pratiques optimisantes que l'IS.

- 21.** L'idée d'une imposition effective des bénéficiaires des entreprises n'est pas une récente. Dès 1990, le FMI laissait entrevoir, dans un document de travail sur la réforme de la fiscalité, l'idée d'une imposition minimale en ces termes : « un domaine dans lequel les missions du Fonds ont montré beaucoup d'imagination a été dans leurs recommandations au sujet de l'usage d'impositions minimales »⁶⁵. L'imposition minimale envisagée dans le rapport précité concernait déjà « les revenus économiques des entreprises, qui est le revenu avant que les exonérations fiscales et autres incitations ne réduisent fortement la base imposable »⁶⁶. Dans une étude de 2000⁶⁷, le Professeur canadien Léo-Paul LAUZON évoque l'idée de la création d'un impôt minimum sur les sociétés canadiennes. Son étude analyse dans un premier temps « l'ampleur du phénomène de report d'impôts »⁶⁸ puis « l'effet de l'introduction d'un impôt minimum »⁶⁹. Toutefois, l'auteur se limite à l'échelle nationale en souhaitant un impôt de 20% réparti à « 10% au fédéral et 10% au provincial »⁷⁰ et n'évoque en aucun cas une telle imposition à l'échelle internationale. Ainsi, l'imposition minimale effective n'est donc pas une suggestion tout à fait nouvelle.

⁶² CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée, synthèse* [En ligne], Conseil des Prélèvements Obligatoires, septembre 2020, p. 15.

⁶³ *Ibid.*

⁶⁴ DESMETTRE Sandra, SCHNEIDER Juliette, *La situation des prélèvements obligatoires sur les entreprises en France et chez ses principaux partenaires économiques* [En ligne], Paris, n°1, juillet 2020, p. 42.

⁶⁵ TANZI Vito, *The IMF and tax reform* [En ligne], 1er janvier 1990, n°039, p. 19. Traduction de l'original : « *One area in which Fund missions have shown a lot of imagination has been in their recommendations related to the use of minimum taxes* ».

⁶⁶ *Ibid.* Traduction de l'original : « [...] *to the economic income of corporations, that is to the income before tax holidays and other incentives sharply reduced the taxable base* ».

⁶⁷ LAUZON Léo-Paul, *Plaidoyer pour un impôt minimum* [En ligne], novembre 2000.

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ *Ibid.*

22. Les dispositifs de lutte contre la sous-imposition existants à l'aube de l'année 2021, date à laquelle est réalisée notre étude, sont essentiellement unilatéraux ou bien issus d'une harmonisation minimale et locale au sein de l'Union Européenne. Ainsi, les États luttent sans coordination contre la planification fiscale internationale des entreprises et la concurrence d'autres États. L'unilatéralité des dispositifs, quand ils existent, induit de grandes faiblesses dans la lutte contre la concurrence fiscale agressive. Alors que les groupes multinationaux de sociétés ont une vision et une action internationalement cohérente, les États agissent sans coordination. Ils ne peuvent donc saisir efficacement l'évitement fiscal dans son ensemble. Comme le précise le secrétaire général de l'OCDE, Angel GURRÍA, dans un tweet du 31 mai 2021 « des problèmes mondiaux requièrent des solutions multilatérales »⁷¹.
23. Une approche multilatérale à l'échelle internationale est plus à même de limiter l'évitement fiscal des groupes multinationaux qui utilisent la concurrence fiscale agressive des États et leurs offres de sous-imposition des bénéficiaires. C'est pourquoi il est préférable et envisageable, à la lumière des discussions internationales menées à l'heure actuelle au sein de l'OCDE et du G20, de mettre en œuvre une approche multilatérale harmonisée mondialement de l'imposition minimale effective des bénéfices des sociétés pour lutter contre la sous-imposition. La préférabilité d'une action multilatérale internationalement harmonisée constituera ainsi l'objet de notre étude.
24. Afin d'établir si une telle approche est préférable aux dispositifs existants, il conviendra tout d'abord de les examiner et d'en souligner la grande variabilité (Partie I). Après avoir montré la réalité de la diversité des dispositifs existants, tant dans leur conception que leur application, et en avoir exposé les faiblesses, notre étude se portera sur les modalités techniques et d'application d'une mesure internationale telle que celle en discussion au sein du Cadre inclusif de l'OCDE à savoir le projet *GLOBE* (Partie II).

⁷¹ GURRÍA Angel, Twitter. Tweet du 31 mai 2021 à 17h39 : Traduction de l'original : « *My last #OECD MCM as Secretary-General kicked off today, delivering important outcomes on youth, the environment, indicators to guide the recovery & safe international mobility. Global problems need multilateral solutions. Count on the OECD to help you build forward better!* ».

PARTIE I : L'IMPOSITION MINIMALE EFFECTIVE A L'AUBE DE 2021 : UNE LUTTE CONTRE LA SOUS-IMPOSITION EN ORDRE DISPERSÉ

25. À l'aube de 2021, le droit positif compte un certain nombre de dispositifs d'imposition minimale effective. Ces mesures sont le fait d'États agissant unilatéralement une vue d'instaurer une imposition minimale effective des bénéficiaires des sociétés. Le caractère unilatéral de ces mesures induit une grande diversité de ces dernières (Chapitre 1). Les États sont souverains, ils sont libres de décider de la fiscalité applicable sur leur territoire sans nécessairement avoir à tenir compte des mesures adoptées par les autres États. Cette diversité présente un grand nombre de faiblesses pour les États mais aussi et surtout les entreprises multinationales (Chapitre 2).
26. La diversité des dispositifs existant dans le monde s'illustrera dans cette étude au travers de trois systèmes. Tout d'abord la France, notre pays de référence, et les dispositifs des articles 209 B, 238 A et 38,12 ter du CGI. Il faut ensuite s'intéresser aux États-Unis⁷² et leurs récents dispositifs *Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT)*⁷³ et *Global Intangible Low-Taxes Income (GILTI)*⁷⁴. Il est aussi important de considérer l'Union Européenne (UE) et les dispositions SEC (Sociétés Étrangères Contrôlées) de la *Anti Tax Avoidance Directive (Directive ATAD)*. L'UE n'est pas, en matière de fiscalité directe, un système fiscal indépendant. Toutefois, l'étude des dispositions SEC de la Directive ATAD permet d'envisager les dispositifs existant au sein de l'Union Européenne du fait de la transposition de ses prescriptions. Les États membres de l'Union sont dans l'obligation d'adopter, au minimum, les dispositions de la directive, ces dernières peuvent donc constituer une approximation des dispositifs présents dans certains États de l'Union. Aussi, le temps du mémoire et des limitations linguistiques ne permettent pas une analyse exhaustive de toutes les dispositions que l'on peut trouver dans le monde. Toutefois, si une telle entreprise compléterait utilement la démonstration de leur grande diversité, l'utilisation d'un échantillon permet d'en prendre la mesure.

⁷² Pour la période 2016-2020 les États-Unis sont à la deuxième place du classement mondial des PIB par pays en millions de dollar US. OCDE ; *Données, Produit intérieur brut (PIB)* [En ligne].

⁷³ Traduction de *BEAT* par le FMI : « Les mesures fiscales engagées pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition » (*Op. Cit. FMI, Document d'orientation du FMI, fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale*, p. 58).

⁷⁴ Traduction de *GILTI* par le FMI : « L'impôt sur les revenus mondiaux faiblement taxés générés par des actifs immatériels » (*Ibid*).

Chapitre I. L'imposition minimale effective : objectif unique, méthodes multiples

27. L'objet du présent chapitre est d'exposer la variabilité des dispositifs d'imposition minimale en vigueur à ce jour au sein des systèmes étudiés. Il convient, d'une part, d'en étudier les différentes méthodes, philosophies et modalités techniques particulières (Section 1). Et, d'autre part, de s'intéresser à leur portée géographique variable et à ce que cette portée signifie sur la conception juridique du groupe par la mesure (Section 2).

Section 1. La diversité des dispositifs d'imposition minimale effective

28. L'idée même d'une étude de la variation des approches suppose une classification de ces dernières. Dans un rapport de 2019⁷⁵, le FMI note qu'il existe deux manières de concevoir les dispositifs d'imposition minimale effective. La distinction se fonde sur le sens des investissements vis-à-vis du pays ayant instauré la mesure étudiée. Le FMI distingue donc entre l'imposition minimale des investissements sortants et celle des investissements entrants. La dénomination des catégories de cette distinction peut être modifiée si l'on se place du point de vue de la base imposable. Un investissement sortant intégrera la base imposable par inclusion du revenu investi sous-imposé, il s'agit donc d'une règle d'inclusion du revenu sous-imposé à la base imposable. Dans le cas d'un investissement entrant l'intégration à la base imposable se fait par le refus de la déduction du paiement de l'investissement, il s'agit donc d'une règle d'interdiction de déduction du paiement insuffisamment imposé. Cette précision terminologique permet de s'adapter aux vocables couramment employés dans les divers documents qui portent sur le sujet.
29. La présente étude s'intéressera tout d'abord aux différentes méthodes d'imposition minimale effective et à leur philosophie profondément différente (Paragraphe 1). Puis, puisque toutes ces mesures répondent au même objectif, elles sont nécessairement confrontées à des problématiques communes qu'elles traitent différemment (Paragraphe 2).

⁷⁵ *Op. Cit.* FMI, *Document d'orientation du FMI, fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale.*

Paragraphe 1. Une hétérogénéité des approches

30. Notre étude suivra la dichotomie opérée par le FMI entre les mesures d'imposition minimale des investissements sortants, ou règles d'inclusion du revenu sous imposé (A) et celles qui touchent les investissements entrant, ou d'imposition des investissements entrants ou règles de refus de déduction des paiements insuffisamment imposés (B).

A. L'inclusion du revenu sous-imposé : une méthode directe d'imposition minimale effective

31. L'étude des règles françaises, américaines et européennes d'imposition du revenu peut être effectuée en deux étapes. Il conviendra ainsi de s'intéresser d'une part au fonctionnement général de la règle pour démontrer en quoi elle constitue une méthode directe d'imposition minimale effective (1) et d'autre part à la diversité des revenus qu'elle prend en compte (2).

1. Les déclinaisons multiples d'un principe unique

32. L'ordre de l'étude des dispositifs dont il sera présentement question est sans importance majeure, ils seront donc traités par ordre chronologique d'apparition dans leurs systèmes respectifs. Le premier régime étudié est ainsi celui des *CFC (Controlled Foreign Corporation)*⁷⁶ aux États-Unis, entré en vigueur dans sa première version en 1962⁷⁷ et dont la dernière mise à jour date d'un amendement de 2017⁷⁸. Le principe est que « si une société étrangère est une société étrangère contrôlée à un moment quelconque d'une année d'imposition, toute personne qui est un actionnaire américain [...] de cette société et qui possède (au sens de l'article 958 (a)) des actions de cette société le dernier jour, au cours de cette année, où cette société est une société étrangère contrôlée, doit inclure dans son revenu brut, pour son année d'imposition au cours de laquelle ou avec laquelle se termine cette année d'imposition de la société sa part proportionnelle [...] du revenu [...] de la

⁷⁶ *Controlled Foreign Corporation* peut être traduit par « société étrangère contrôlée ».

⁷⁷ INTERNAL REVENUE SERVICE, *LB&I International Practice Service Concept Unit* [En ligne], p. 4.

⁷⁸ Legal Information Institute, *26 U. S. Code §951 – Amounts included in gross income of United States Shareholders, notes* [En ligne].

société pour cette année, et le montant déterminé en vertu de l'article 956 à l'égard de cet actionnaire pour cette année »⁷⁹.

- 33.** Pour ce qui concerne la France, l'article 209 B du CGI provient d'une loi du 18 janvier 1980. Sa version la plus récente est celle issue de l'article 20 de la loi n° 2014-891 du 8 août 2014. Le premier alinéa du 1 du I de l'article 209 B du CGI dispose que « lorsqu'une personne morale établie en France est passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50% des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établie ou constituée hors de France et que cette entreprise ou entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI, les bénéfices ou revenus positifs de cette entreprise ou entité juridique sont imposables à l'impôt sur les sociétés. Lorsqu'ils sont réalisés par une entité juridique, ils sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposables de la personne morale établie en France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement »⁸⁰. L'article poursuit en détaillant ce principe, mais l'idée est la suivante : inclure dans la base d'imposition de la société située en France, dont la base d'imposition et le taux d'imposition sont connus par l'administration française, les bénéfices d'une entité étrangère qui ne serait pas assujettie à un impôt suffisant au regard de l'imposition française.
- 34.** Au plan européen, les mesures SEC de la Directive ATAD du 12 juillet 2016 diffèrent de l'article 209 B du CGI en ce qu'elles ne prévoient pas un ensemble de règles directement applicables, mais introduisent un « ensemble de standards minimum et les États Membres [de l'Union Européenne sont] libres d'imposer des règles plus strictes »⁸¹. Du fait du fonctionnement des directives, c'est aux États d'agir pour créer des mesures qui permettent d'atteindre ces minimums. Elle fait suite aux travaux BEPS de l'OCDE qu'elle

⁷⁹ *Code of Federal Regulations, Internal Revenue Code*, §951. Traduction de l'original : « *If a foreign corporation is a controlled foreign corporation at any time during any taxable year, every person who is a United States Shareholder [...] of such corporation and who owns (withing the meaning of section 958(a)) stock in such corporation on the last day, in such year, on which such corporation is a controlled foreign corporation shall include in his gross income, for his taxable year in which or with which such taxable year of the corporation ends (A° his pro rata share (determined under paragraph (2)) of the corporation's subpart F income for such year and (B) the amount determined under section 956 with respect to such shareholder for such year (but only to the extent not excluded from gross income under section 959(a)(2))* ».

⁸⁰ *Code Général des Impôts*, Article 209 B.

⁸¹ KUIPERS Ivo, « The ATAD general anti-avoidance rule in the Netherlands », *Fiscalité Internationale*, 2020, n°2, 02. 6. Traduction de l'original : « *The ATAD set minimum standards and Members States were free to impose more strict rule* ».

mentionne expressément⁸². L'objectif affiché de la directive est « d'établir des règles afin de renforcer le niveau moyen de protection contre la planification fiscale agressive au sein du marché intérieur »⁸³. Ces règles sont « limitées à des dispositions générales »⁸⁴ qui permettent l'instauration d'un « niveau minimal de protection des systèmes nationaux d'imposition des sociétés contre les pratiques d'évasion fiscale »⁸⁵. Les États doivent donc transposer dans leur droit les dispositions de la Directive *ATAD* et sont tout à fait libres de les renforcer.

- 35.** La Directive *ATAD* concentre ses mesures d'imposition minimale effective en ses articles 7 et 8. Même s'ils mettent en œuvre le même principe de fonctionnement que l'article 209 B du CGI, le texte de la directive propose aux États un nombre important d'options, permettant d'aboutir à six combinaisons différentes⁸⁶. La particularité de ces dispositifs tient en l'important panel d'options possibles pour les États. Elles portent sur les bases d'impositions, sur la considération ou non d'une entité comme société étrangère contrôlée ou la détermination du critère d'exclusion d'entités non économiquement significatives⁸⁷. Cela conduit, même en cas de transposition du texte sans modification par l'État, à une grande variabilité des systèmes possibles.
- 36.** Enfin, le dispositif *GILTI* est le plus récent de ceux étudiés puisqu'il résulte de la loi du 22 décembre 2017 dite « *Tax Cuts and Job's Act (TCJA)* ». Le §951 A de l'*Internal Revenue Code* du *Code of Federal Regulation* dispose que « toute personne qui est un actionnaire américain d'une entreprise étrangère contrôlée, pour toute année d'imposition, doit inclure dans son revenu brut le bénéfice global généré par ses actifs immatériels faiblement imposés pour cette année d'imposition »⁸⁸.

⁸² 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, Exposé des motifs, § 2.

⁸³ *Ibid.*

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ Mesure du nombre de combinaisons possible par la création d'un arbre décisionnel reprenant chacun des choix possibles en tenant compte de la compatibilité entre eux de ces choix au regard des dispositions de la directive. L'arbre de décision est disponible en **Annexe 1**.

⁸⁷ 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, Article 7.

⁸⁸ *Code of Federal Regulations, Internal Revenue Code*, §951A. Traduction de l'original : « each person who is a United States Shareholder of any controlled foreign corporation for any taxable year of such United States Shareholder shall include in gross income such shareholder's global intangible low-taxed income for such taxable year ».

- 37.** On voit là le point commun entre ces dispositifs, leur mode de fonctionnement. Ils reposent tous sur l'inclusion, dans une base d'imposition connue, des revenus d'une entité extraterritoriale sous-imposée. Le caractère complémentaire de l'imposition est assuré par l'imposition supplémentaire du revenu étranger par le pays ayant mis en place le dispositif. Leur philosophie peut être qualifiée de méthode directe de lutte contre la sous-imposition puisqu'en une seule étape, la base imposable est augmentée. Le bénéfice de l'entité étrangère est ainsi assimilable à un produit supplémentaire qui abonde le bénéfice domestique.
- 38.** Toutefois, si l'approche est identique, l'étude des trois systèmes laisse en réalité apparaître huit dispositifs aux modalités différentes. Ainsi, même sans s'intéresser aux détails, il existe une diversité dans les mécanismes juridiques de lutte contre la sous-imposition malgré une apparente similarité des deux dispositifs américains. Cette diversité provient en particulier de différences portant sur les revenus intégrés à la base d'imposition supplémentaire.

2. La diversité des revenus pris en compte par les différents dispositifs

- 39.** Si l'étude des dispositifs dans leurs grandes lignes permet d'en apercevoir une certaine diversité, l'observation des revenus qu'ils prennent en compte permet de comprendre l'étendue de ces variations. Il n'existe en effet aucune uniformité dans la nature des revenus ni même dans les modulations de la base d'imposition supplémentaire.
- 40.** La question de la base d'imposition additionnelle se pose lors de la conception d'une mesure d'imposition minimale effective telle que les dispositifs présentement étudiés. La mise au point de telles règles entre dans le cadre de l'action 3 des travaux *BEPS* de l'OCDE dont a résulté un rapport consacré en 2015 au sujet de la conception de « règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées »⁸⁹. Ce rapport n'est en rien un instrument juridique contraignant, mais développe en son quatrième chapitre une « liste non exhaustive d'approches pouvant être employées par les règles relatives au SEC pour attribuer des revenus »⁹⁰.

⁸⁹ Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées [En ligne], 2015, p. 1.

⁹⁰ *Ibid*, p. 46.

41. L'OCDE distingue tout d'abord quatre approches fondées sur une considération différente des revenus. La première est une « approche catégorielle »⁹¹ qui consiste en une « analyse qui répartit le revenu en catégories et attribue différemment le revenu selon la catégorie dont il relève »⁹². Au sein même de cette approche, l'OCDE retient plusieurs types de classification qui peuvent être juridiques, se fonder sur l'existence d'une relation entre les parties ou sur la source du revenu. Chaque classification laisse apparaître plusieurs catégories de revenus qui peuvent ou non être considérées par la mesure.
42. L'approche par classification juridique laisse à elle seule la place à cinq catégories de revenus différents⁹³. Elles permettent d'identifier les revenus à intégrer dans la base d'imposition du fait même de leur qualification. On voit ici toute l'étendue du choix qui s'offre aux États qui adoptent une approche catégorielle juridique, ils peuvent choisir l'une ou l'autre des catégories ou les cumuler. Cette approche par classification juridique peut être écartée, mais aussi utilisée seule ou en corrélation avec une approche s'intéressant à l'existence d'un lien entre les parties ou la source du revenu. Rien n'empêche, dans la conception d'une mesure, d'augmenter le nombre de critères permettant d'inclure certaines situations et d'en exclure d'autres.
43. Les dispositions SEC de la Directive *ATAD* sont une illustration de cette approche catégorielle à laquelle sont ajoutées des considérations liées au lien entre les parties et la source du revenu. La directive prévoit en son article 7 § 2, le choix, pour les États la transposant, entre deux bases d'imposition. La première est constituée des « revenus non-distribués de l'entité ou des revenus de l'établissement stable qui relèvent des catégories suivantes [...] »⁹⁴. L'article établit ensuite une liste de six catégories de revenus⁹⁵. La seconde base d'imposition possible au sein de la Directive *ATAD* fait appel à une autre approche qui sera développée par la suite à savoir une analyse de substance. Ainsi, la directive opère une catégorisation des revenus puis un choix au sein des revenus pris en compte.

⁹¹ *Ibid*, p. 47.

⁹² *Ibid*.

⁹³ Ces catégories sont : les dividendes, les intérêts, les revenus d'assurance, les redevances et revenus de la propriété intellectuelle et les revenus des ventes et services.

⁹⁴ *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*, Article 7, § 2.

⁹⁵ Les revenus sont, par exemple, « les intérêts ou tout autre revenu provenant d'actifs financiers [,] les redevances ou tout autre revenu provenant de la propriété intellectuelle [ou bien] les revenus provenant d'activités d'assurance, d'activités bancaires ou d'autres activités financières » (*Ibid*).

44. La Directive *ATAD*, tout comme l'article 209 B du CGI *GILTI*, use d'une approche qui repose sur l'existence d'un lien entre les entreprises. Ces dispositifs exigent que le revenu provienne d'une entité liée. Il convient de noter que les critères de détention constituent aussi un point de diversité⁹⁶.
45. Le rapport de l'OCDE évoque une autre analyse qui porte sur la substance, l'objectif est de « vérifier si une SEC a mené des activités importantes aux fins de déterminer quel revenu est un revenu de SEC »⁹⁷. Cette approche est utilisée par l'article 7 de la Directive *ATAD* qui prévoit que constituent une base d'imposition supplémentaire « les revenus non distribués de l'entité ou de l'établissement stable provenant de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal. Aux fins du présent point, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique lorsque l'entité ou l'établissement stable ne posséderait pas les actifs qui sont la source de tout ou partie de ses revenus ni n'aurait pris les risques qui y sont associés si elle ou il n'était pas contrôlé(e) par une société où les fonctions importantes liées à ces actifs et risques sont assurées et jouent un rôle essentiel dans la création des revenus de la société contrôlée »⁹⁸. Ici, c'est la substance, la matérialité économique, de l'entité qui génère le bénéfice qui, par son absence, crée le caractère non authentique du montage.
46. Enfin, une dernière approche mentionnée dans le document de l'OCDE précédemment évoqué est celle retenue par *GILTI* à savoir une « analyse fondée sur les bénéficiaires excédentaires »⁹⁹. Le fonctionnement même de *GILTI* est d'inclure dans la base imposable tous les revenus « provenant des activités commerciales d'une SEC »¹⁰⁰ qui seront « ensuite réduits par un retour sur investissement fictif de 10% du *QBAI* [qui] se définit par la valeur nette comptable des actifs corporels immobilisés et amortissables affectés à la production desdits revenus »¹⁰¹. Cette approche permet de cerner uniquement la part de profit supérieure à un rendement « normal » des actifs corporels situés dans l'État sous-imposant. Ainsi, si tous les types de revenus de l'entité sont pris en compte, la base

⁹⁶ Cf. *Infra*, Partie 1, Chapitre 1, Section 2, Paragraphe 1, B.

⁹⁷ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*, p. 50.

⁹⁸ *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*, Article 7, § 2.

⁹⁹ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*, p. 52.

¹⁰⁰ KARAMAN Fanny, « La réforme fiscale américaine : essai d'explication des régimes *GILTI* et *FDII* », *Fiscalité internationale*, 2019, n°4, 11. 2, p. 3.

¹⁰¹ *Ibid.*

imposable large connaît une importante modulation. La valeur du taux de rendement résulte d'un choix politique et détermine la sévérité de la mesure. Toutefois, une détermination économique du taux pourrait permettre d'établir un bénéfice de routine moyen en fonction du secteur d'activité et d'un certain nombre de variables. Rien n'oblige les États à adopter cette rationalité et le taux peut changer en fonction de l'analyse économique, des critères pris en considération et de leur pondération dans le calcul du taux.

47. L'on peut ainsi voir d'importantes différences tant dans les dispositifs existants que dans ceux qui peuvent exister. Elles sont accentuées par le fait que « chacune de ces approches pourrait être appliquée de manière isolée ou conjointement avec d'autres »¹⁰². L'on peut ainsi imaginer une quantité infinie de combinaisons de dispositifs différents. Outre les dispositifs d'inclusion de revenus, dont on a pu apprécier la diversité tant dans les approches que dans les revenus pris en compte, il existe dans les systèmes étudiés d'autres dispositifs qui reposent eux sur l'interdiction de déduire certains paiements.

B. Le refus de déduction des paiements sous-imposés : une méthode indirecte d'imposition minimale effective

48. Les dispositions qui prévoient l'interdiction de la déduction des paiements sous-imposés reposent sur la réintégration, dans la base d'imposition d'une société, des paiements faits à des entités liées soumises à une faible fiscalité. Il conviendra en premier lieu de montrer comment l'interdiction de déduction des paiements sous-imposés constitue une méthode indirecte d'imposition minimale effective (1) puis la diversité des paiements pris en compte (2).
49. Constituent des exemples de cette méthode, les dispositions françaises des articles 238 A et 39,12 ter du CGI ainsi que le mécanisme américain *BEAT*. Une réforme de ce dernier est prévue dans le cadre du projet *SHIELD (Stopping Harmful Inversions and Ending Low-Tax Developments)*¹⁰³ du président américain Joe BIDEN. Il sera donc lui aussi examiné à la lumière des informations disponibles à son sujet. La Directive *ATAD* n'est

¹⁰² *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*, p. 46.

¹⁰³ « *Stopping Harmful Inversions and Ending Low-Tax Developments* » peut être traduit par « Mettre fin aux inversions préjudiciables et aux développements de la faible imposition ».

pas concernée par les présents développements. Ses règles relatives à la limitation de déduction des intérêts ne prennent nullement en compte l'éventuelle sous-imposition des destinataires des paiements et n'entrent donc pas dans le champ de la présente étude.

1. La limitation de la déduction des paiements : utilisation et déclinaison d'un mécanisme commun

- 50.** L'ordre d'étude n'ayant aucune forme d'importance, seront donc successivement abordés les dispositifs français puis américains. L'article 238 A du CGI dispose que « les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré »¹⁰⁴. Cet article définit aussi ce qu'est un régime fiscal privilégié, c'est un État ou territoire où les sociétés sont « assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de 40% ou plus à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies »¹⁰⁵. Le principe est ainsi posé, si une entreprise n'est pas assez imposée alors les paiements qu'elle reçoit d'une société située en France ne seront pas déductibles en France.
- 51.** Contrairement aux mécanismes d'imposition minimale effective par inclusion d'un revenu sous-imposé, les dispositions d'interdiction de déduction des paiements sous-imposés constituent une méthode indirecte d'imposition minimale. L'usage de telles mesures suppose une action en plusieurs temps puisqu'il est nécessaire tout d'abord d'avoir un paiement fait à une partie sous-imposée puis de réintégrer ce paiement dans la base d'imposition.

¹⁰⁴ *Code Général des Impôts*, Article 238 A.

¹⁰⁵ *Ibid.*

52. Le champ d'application de l'article 238 A du CGI est particulièrement large puisque, comme le note le BOFiP « l'article 238 A s'applique à tout contribuable pour lequel la base de l'impôt est déterminée sous déduction d'une des charges énumérées par le texte. Il concerne ainsi toutes les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et toutes les personnes physiques et morales relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux »¹⁰⁶. Ce champ d'application extrêmement large est permis par le mécanisme même du refus de déduction de paiement. Ce type de procédé n'est pas réservé aux cas de sous-impositions et existe même dans des situations purement domestiques. Ainsi, l'article 39 du CGI dispose que « le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges »¹⁰⁷, et prévoit l'interdiction de déduire certaines charges.
53. À ce titre, le point 12 ter de l'article prévoit une mesure qui s'applique uniquement en cas de sous-imposition de l'entité bénéficiaire de « redevances de concession de licences d'exploitation de droits de la propriété intellectuelle »¹⁰⁸ versées par une entreprise liée. La particularité de ce dispositif est le caractère non intégral du refus de déductibilité. Alors que l'article 238 A du CGI prévoit une présomption d'anormalité du paiement pouvant conduire au refus de sa déduction, le 12 ter de l'article 39 dispose que la déduction des redevances n'est pas possible pour une « fraction de leur montant. Cette fraction est égale au produit du montant des redevances par le rapport entre, au numérateur, la différence entre 25% et le taux effectif d'imposition auquel ont été soumises les redevances et, au dénominateur, 25% »¹⁰⁹. L'idée d'imposition minimale effective est ici on ne peut plus marquée puisque la fraction non déductible est calculée en utilisant un taux effectif d'imposition de 25%. C'est, on peut le constater, un dispositif très différent du 238 A. Le champ d'application est bien plus restreint mais il y a un même objectif d'imposition minimale de certains paiements.

¹⁰⁶ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Frais et charges-Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié-Opérations pouvant entraîner la non-déductibilité fiscale des versements* (BOI-BIC-CHG-80-10-20120912), § 70 et 80.

¹⁰⁷ Code Général des Impôts, Article 39.

¹⁰⁸ *Ibid.*

¹⁰⁹ *Ibid.*

54. Aux États-Unis, il existe, depuis 2017, le dispositif *BEAT*, un mécanisme similaire à celui de l'article 238 A du CGI. Il peut être décrit comme une « imposition minimum en ce sens qu'elle ne s'applique que dans la mesure où elle dépasse l'imposition normale de la société »¹¹⁰. Le principe du dispositif est de créer une « imposition minimale égale à 10% de la somme des revenus taxables et des paiements érosifs de base sur les entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse 500 millions de dollars [...] et dont les déductions attribuables à des paiements extérieurs dépassent 3% de l'ensemble des déductions »¹¹¹. Il y a toujours une interdiction de déduction des paiements effectués à l'étranger, mais elle est diluée dans la création d'une imposition à hauteur de 10% d'une base dont les paiements érosifs de base, ceux effectués à l'étranger, ne sont qu'une partie.
55. Le dispositif *BEAT* devait être modifié dans le temps puisque son taux d'imposition devait passer de 5% à 12,5%¹¹², mais le projet de réforme *SHIELD* du président des États-Unis Joe BIDEN prévoit tout autre chose. Selon le plan de relance *Made In America Tax Plan*, « *BEAT* est largement inefficace pour freiner le transfert de bénéfices par les sociétés multinationales, et les recettes du *BEAT* ont été inférieures aux prévisions »¹¹³. C'est pourquoi « le plan du président est d'abroger et remplacer *BEAT* afin de cibler plus efficacement le déplacement des bénéfices vers des juridictions à faible imposition par les sociétés multinationales, tout en fournissant une forte incitation à amener les nations à la table des négociations et à mettre fin à la course vers le bas »¹¹⁴. Ainsi, l'avenir du dispositif *BEAT* semble largement compromis et comme le note un article du cabinet KPMG il y a une « incertitude quant aux détails précis des propositions du président BIDEN »¹¹⁵. Toutefois, le principe même de *BEAT* serait conservé puisque « *SHIELD* ne

¹¹⁰ « A3. 14 Base Erosion and Anti Abuse Tax (Section 59 A) [NEW] », in KUNTZ et PERONI, *US International Taxation*, Tax and Accounting: Thomson Reuters Checkpoint, 2020, p. 1. Traduction de l'original : « *The BEAT is a minimum tax; in that it is imposed only to the extent that it exceeds the corporation's regular tax liability* ».

¹¹¹ CONGRESS RESEARCH SERVICE, *Issues in International Corporate Taxation : The 2017 revision (P. L. 115-97)* [En ligne], Congrès des États-Unis, R45186, 17 juin 2021, p. 12. Traduction de l'original : « *BEAT imposes a minimum tax equal to 10% of the sum of taxable income and base erosion payments on corporations with average annual gross receipts of at least \$500 million over the past three year and with deductions attributable to outbound payments exceeding 3% of overall deductions* ».

¹¹² *Ibid.*

¹¹³ US DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The Made In America Tax Plan* [En ligne], Avril 2021, p. 13. Traduction de l'original : « *The BEAT has been largely ineffective at curtailing profit shifting by multinational corporations, and BEAT revenues have been below forecasts* ».

¹¹⁴ *Ibid.* Traduction de l'original : « *The President's plan would repeal and replace the BEAT to more effectively target profit shifting to low-taxed jurisdictions by multinational corporations while simultaneously providing a strong incentive to bring nations to the bargaining table and end the race to the bottom* ».

¹¹⁵ JAVED Kashif et WIENER Howard, *US Tax reform 2. 0 – BEAT down, SHIELD Up?* [En ligne]. Traduction de l'original : « *uncertainty as to precise details of President BIDEN's proposals* ».

serait compatible qu'avec le principe même des règles sur les paiements sous imposés »¹¹⁶.

56. S'il est question dans tous les dispositifs de refuser la déduction de certains paiements, ces paiements ne sont pas toujours les mêmes.

2. Une interdiction de déduction portant sur un panel varié de paiements

57. Les dispositions précédemment exposées reposent toutes sur la limitation du droit de déduire certains paiements, mais leur unité de principe s'arrête quand il s'agit de considérer avec précision quelles charges, quels paiements, ne peuvent être déduites.
58. Le dispositif le plus ciblé en matière de paiements non déductibles est l'article 39,12 ter du CGI. Cet article ne concerne que les « redevances de concession de licences d'exploitation de droits de la propriété intellectuelle »¹¹⁷. Cette désignation des redevances en fonction de leur qualification n'est pas sans rappeler l'approche par classification juridique développée précédemment au sujet des revenus pris en compte dans les règles d'inclusion des revenus sous imposés. Le cumul d'approche est là encore possible puisque seules sont prises en considération les redevances versées à une « entreprise liée »¹¹⁸ qui n'est pas soumise « à raison [des] redevances, à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le taux effectif est au moins égal à 25% »¹¹⁹.
59. Le champ d'application restreint de cet article pourrait justifier de s'interroger sur son efficacité. Toutefois, il faut s'intéresser à la particularité des actifs de propriété intellectuelle donnant lieu aux redevances mentionnées par l'article 39,12 ter du CGI. Ce sont des éléments « très mobiles »¹²⁰ dont il est facile de transférer la propriété du fait de leur immatérialité. Cette mobilité et le risque de transfert de bénéfices qui y est associé, créent une tension avec « l'indispensable encouragement de l'innovation et la protection

¹¹⁶ *Ibid.* Traduction de l'original : « [...] *SHIELD* would be consistent only with the “general concept of the UTPR” ».

¹¹⁷ *Code Général des Impôts*, Article 39.

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Charges d'exploitation externes-Redevances, loyers et charges locatives (BOI-BIC-CHG-40-20-10-20190717)*, § 60.

¹²⁰ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*, p. 48.

de la propriété intellectuelle »¹²¹ qui conduisent à la mise en place de régimes fiscalement avantageux. Ce sont les « *patent boxes* », définies par le Conseil des Prélèvements Obligatoires comme une « variante des régimes d'imposition préférentielle aussi appelés " *box* " (ou " boîte fiscale "), selon lesquels sont séparés les revenus de la propriété intellectuelle des revenus ordinaires pour les imposer de manière privilégiée »¹²². Ainsi, l'article 39,12 ter du CGI ne concerne que des transactions à haut risque de distorsion de localisation, mais il existe des dispositifs plus généraux.

60. L'article 238 A du CGI prévoit quant à lui un champ d'application bien plus large. Les entités qui entrent dans le champ d'application personnel et les charges peuvent être de natures diverses. Qu'elles « [aient] été payées ou demeurent exigibles »¹²³, il peut s'agir de charges financières sauf les « intérêts, arrérages et autres produits des obligations émises avec le bénéfice des régimes spéciaux prévus à l'article 131 ter du CGI »¹²⁴, de produits de la propriété intellectuelle ou de « rémunérations de services »¹²⁵. Le champ d'application matériel de l'article 238 A du CGI est, tout comme celui de l'article 39,12 ter du CGI, défini à raison de la qualification juridique des paiements. Or, ce n'est pas la seule approche possible.
61. *BEAT* repose quant à lui sur une approche davantage fondée sur les caractéristiques du paiement puisque ce n'est pas sa qualification juridique qui importe, mais ses effets. Selon *BEAT*, sera réintégré un paiement par le contribuable pour une partie étrangère liée étant soit un paiement permettant une déduction, un paiement fait pour l'achat d'un bien amortissable, certaines primes payées pour la réassurance ou un paiement qui entraîne une réduction des recettes brutes du contribuable à l'égard de certaines sociétés étrangères de substitution ou de personnes étrangères liées¹²⁶. La conception des paiements dont la déduction est interdite est ici très différente de celle des dispositifs équivalents français. Alors que ces derniers ont une approche essentialiste qui s'intéresse à la nature juridique

¹²¹ *Op. Cit.* COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, *Rapport d'information en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises*, p. 122.

¹²² HUMBERT Sylvain, *Les frontières des impôts de production* [En ligne], Conseil des Prélèvements Obligatoires, n°2, p. 74.

¹²³ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Frais et charges-Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié-Opérations pouvant entraîner la non-déductibilité fiscale des versements (BOI-BIC-CHG-80-10-20120912)*, § 20.

¹²⁴ *Ibid.* § 30.

¹²⁵ *Ibid.* § 40.

¹²⁶ *Op. Cit.* « A3. 14 Base Erosion and Anti Abuse Tax (Section 59 A) [NEW] », in KUNTZ et PERONI, *US International Taxation*.

du paiement, le système américain ne considère que ses effets dans deux des quatre catégories¹²⁷. Elles ont une capacité d'inclusion particulièrement importante notamment la première qui semble viser tous les paiements érosifs de base puisqu'il ne saurait exister d'érosion de base pour un paiement non déductible.

62. Aussi, tout comme l'article 238 A du CGI, *BEAT* comprend certaines exclusions. Elles sont cependant différentes de celles prévues par l'article du CGI précité. *BEAT* exclut les « montants payés par un contribuable pour des services si les services sont éligibles à la méthode du coût de revient de la Section 482 [dispositif législatif américain][...] et que le montant constitue le coût total des services sans majoration »¹²⁸. C'est là une manière de définir l'exclusion qui ne s'attache pas tant à la nature juridique du paiement qu'à ses caractéristiques. Il est ainsi déductible s'il ne constitue pas une manière de transférer du bénéfice. Cette exclusion est à rapprocher de celle de l'article 238 A du CGI qui permet la déduction des paiements si le débiteur apporte la « preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère normal ou exagéré »¹²⁹.
63. Il est ainsi une importante diversité dans les champs d'application matériels des dispositifs. Cette hétérogénéité s'observe dans l'approche de la définition du champ d'application qui peut être fonction de la qualification juridique du paiement ou de sa finalité. Dans le cas d'une définition en fonction de la finalité du paiement, l'insécurité est grande pour les entreprises qui ne peuvent déterminer à l'avance si un paiement sera déductible simplement en raison de sa nature. Les précédents développements permettent de saisir la variabilité des modes de fonctionnement des dispositifs existants. Malgré cela les dispositifs tendent au même objectif, créer une imposition minimale. À ce titre, ils sont confrontés à des problématiques identiques mais dont la résolution change selon les dispositifs.

¹²⁷ Il s'agit de la première catégorie « paiement à l'égard duquel une déduction est permise » (*Ibid*) et de la dernière « paiement entraînant une réduction des recettes brutes du contribuable à l'égard de certaines sociétés étrangères de substitution ou de personnes étrangères liées » (*Ibid*).

¹²⁸ *Ibid*. p. 2. Traduction de l'original : « *Exceptions are provided for : any amount paid or accrued by a taxpayer if : (a) the services are eligible for the services cost method under section 482 [...] and (b) the amount constitutes the total services cost with no markup component* ».

La méthode du « coût de revient de la section 482 » est une méthode de détermination du coût d'un service de telle sorte qu'il soit conforme au principe de pleine concurrence.

¹²⁹ *Code Général des Impôts*, Article 238 A.

Paragraphe 2. Le traitement hétérogène de problématiques communes à tous les dispositifs

- 64.** Pour mettre en œuvre leurs principes et philosophies de fonctionnement, les dispositifs étudiés précédemment proposent des modalités techniques particulières. Les mesures étant différentes dans leur fonctionnement, une étude de toutes leurs modalités constituerait une entreprise sans intérêt particulier. Il est évident que des dispositions au fonctionnement différent requièrent des détails absents des autres mécanismes. Toutefois, du fait de leur nature même, les dispositifs suscitent certains questionnements communs. Toute d’abord, puisque ce sont des dispositifs d’imposition minimale effective, leur mise en œuvre implique de déterminer si sous-imposition il y a (A). Cela se fait par le biais de différents tests à la conception changeante et dont le choix n’est pas sans conséquence. Une fois la situation de sous-imposition établie alors il faut imposer la base supplémentaire et à ce stade, de nouveau, plusieurs choix sont possibles (B). Les États peuvent préférer une imposition par une taxe spécifique ou bien intégrer la base supplémentaire à l’imposition domestique de droit commun.

A. Une détermination au cas par cas de la sous-imposition

- 65.** À l’occasion de la définition de la sous-imposition par les propos introductifs de ce mémoire il fut question de l’impossible détermination objective d’un seuil de sous-imposition¹³⁰. Ce seuil définit la frontière entre imposition normale et sous-imposition et peut être établi de plusieurs manières : par un taux absolu, un taux relatif, mais aussi sans se référer à un taux (1). Chacune de ces méthodes présente une série de caractéristiques permettant d’établir leurs avantages et faiblesses (2). Notre propos portera sur les mêmes dispositifs que ceux précédemment étudiés.

¹³⁰ Cf. *Supra*. Introduction, § 5.

1. Imposition normale, sous-imposition : une frontière changeante

- 66.** Chaque dispositif de lutte contre la sous-imposition requiert un test afin de déterminer si une situation entre ou non dans son champ d'application matériel. Cette détermination peut se faire *via* l'application de plusieurs tests s'appliquant indépendamment ou ensemble.
- 67.** La manière la plus simple a priori d'établir s'il y a une sous-imposition c'est d'utiliser un seuil absolu. C'est le cas de l'article 39,12 ter du CGI qui ne s'applique que si les bénéficiaires concernés sont imposés à « un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le taux effectif est au moins égal à 25% »¹³¹. Il s'agit du seul dispositif de notre étude utilisant un taux absolu qui repose sur l'impôt effectif payé par l'entité étrangère. L'autre système à taux absolu est *BEAT* mais ici ce n'est pas l'imposition effective qui fait l'objet du test, mais le « pourcentage d'érosion de base »¹³². Une société ne sera concernée par le dispositif *BEAT* que si, outre la condition d'une recette brute supérieure à 500 millions de dollars en moyenne sur les trois années précédentes¹³³, les paiements érosifs de base représentent au moins 3% de tous les paiements déductibles de l'année¹³⁴. Ainsi, un même type de taux, absolu, peut conduire à une première diversité en considérant la base sur laquelle il se fonde. Cet écart s'explique par les mécanismes différents des deux systèmes puisque l'un fonctionne par inclusion de base et l'autre par non-déduction de paiements. Toutefois, il eut été possible de considérer que les dispositions de *BEAT* ne prévoient une application de ce dernier qu'en cas de sous-imposition des bénéficiaires de l'entité destinataire des paiements.
- 68.** Les deux dispositifs présentés ci-dessus, bien qu'ils mettent en œuvre un taux d'imposition et un taux d'érosion, révèlent un nouveau point de divergence entre les mesures des différents États. Alors que certains effectuent leurs tests au niveau de l'entité étrangère, d'autres le placent à celui du contribuable. C'est là une nouvelle variable à inclure dans les mécanismes : la structure prise en compte pour le test de sous-imposition.

¹³¹ *Code Général des Impôts*, Article 39,12 ter.

¹³² « 66A. 2 Taxpayers subjects to the BEAT », in BITTKER et LOKKEN, *US International Taxation*, Tax and Accounting : Thomson Reuters Checkpoint, 2020, p. 1. Traduction de l'original : « “base erosion percentage” ».

¹³³ *Ibid.* Traduction de l'original : « A taxpayer satisfies the gross receipts test for a taxable year if its average annual gross receipts for the three-taxable-year period ending with the preceding taxable year are at least \$500 million ».

¹³⁴ *Ibid.* Traduction de l'original : « Its “base erosion percentage” for the current year is at least 3 percent ».

Cela peut être l'entité étrangère, le contribuable ou les deux. L'utilisation d'un taux absolu peut donc créer une grande diversité de situations.

- 69.** Une majorité des dispositifs objets de notre étude utilisent un taux relatif. Il ne s'agit pas d'un taux absolu fondé sur une base fixe, mais un taux défini par rapport à un autre qui peut évoluer. Alors que le pourcentage de base d'érosion est calculé uniquement avec les données propres à la société, certains dispositifs reposent sur l'utilisation de valeurs ne pouvant être directement trouvée dans les informations, notamment comptables, relatives à la société. C'est par exemple le cas des articles 209 B du CGI et 238 A du CGI.
- 70.** Il sera essentiellement question de l'article 238 A du CGI puisque l'article 209 B du CGI y renvoie en matière de test de sous-imposition. Cet article dispose que les « personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de 40% ou plus à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies »¹³⁵. Si le fonctionnement ressemble à celui du taux absolu, il y a une différence majeure : la base à laquelle s'applique le taux est déterminée par application d'un traitement aux données de la société, ici le calcul de l'impôt français théorique de la société.
- 71.** Les dispositions d'imposition minimale effective de la Directive *ATAD* utilisent un test de sous-imposition *a priori* particulier. Il y aura sous imposition lorsque « l'impôt réel sur les sociétés que l'entité ou l'établissement stable paie sur ses bénéfices est inférieur à la différence entre l'impôt sur les sociétés qui aurait été supporté par l'entité ou l'établissement stable dans le cadre du système d'imposition des sociétés applicable dans l'État membre du contribuable et l'impôt réel sur les sociétés que l'entité ou l'établissement stable paie sur ses bénéfices »¹³⁶. Une mise en équation¹³⁷ permet de déterminer que si l'impôt payé à l'étranger est inférieur à 50% de l'impôt qui aurait dû

¹³⁵ *Code Général des Impôts*, Article 238 A.

¹³⁶ *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*, Article 7.

¹³⁷ Une mise en équation du test proposé par l'article permet de comprendre qu'il y a sous-imposition si : $y < x - y$. La variable « y » étant l'impôt réel payé par l'entité étrangère et « x » l'impôt devant être payé en France. Une simple résolution mathématique nous permet de déterminer le seuil puisqu'il y a sous-imposition quand : $y < x - y$ or cette inéquation peut aussi s'écrire $2y < x$ ce qui permet de déterminer que le seuil de sous-imposition est quand : $2y = x$ ou $y = \frac{x}{2}$ donc $y = \frac{1}{2}x$.

être payé selon les règles de l'État membre du contribuable alors il y a sous-imposition. Si la formulation est complexe, le test reste comparable à celui de l'article 238 A du CGI.

72. Le *GILTI* propose une particularité parmi les dispositifs étudiés présentement. Dans sa version originale, aucune exonération n'était mise en place et c'est par une régulation finale applicable au 21 septembre 2020 que les services fiscaux américains ont mis en place une « exonération pour impôts élevés »¹³⁸. Elle prévoit que si l'entité contrôlée est sujette à un taux d'imposition effective d'au moins 90% du taux de l'impôt fédéral sur les sociétés alors le régime de *GILTI* ne s'applique pas¹³⁹. Ainsi, lors de son entrée en vigueur aucun test ne s'appliquait et l'appréciation s'effectuait uniquement par l'intermédiaire de l'imputation de l'impôt payé à l'étranger qui privait d'existence la mesure s'il dépassait la taxe complémentaire.
73. Les dispositifs étudiés reposent sur une comparaison de l'impôt réel payé, l'imposition effective, avec une imposition théorique calculée selon les règles de l'État appliquant la mesure, qualifiée parfois d'imposition normale. Toutefois, l'étendue de cette dernière peut conduire à certains questionnements et évidemment des variations entre les régimes adoptés par les États. En ce qui concerne l'article 238 A du CGI, le BOFiP précise que « l'impôt sur les bénéfices comprend l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et les contributions additionnelles »¹⁴⁰.
74. Un autre bulletin permet de mieux comprendre les termes de la comparaison. Les paradis fiscaux sont « caractérisés notamment par l'absence de toute fiscalité ou par l'existence de régimes fiscaux privilégiés en raison de la nature ou de la source de certains revenus ou de la qualité des bénéficiaires qui y sont domiciliés ou établis »¹⁴¹. Il faut donc « comparer, entre eux, des impôts ou, à tout le moins, des régimes fiscaux particuliers et non des impositions spécifiques, comme par exemple, l'application à certaines catégories de revenus de taux réduits particuliers ou de prélèvements libératoires »¹⁴². Le BOFiP précise ensuite la conception française des impôts concernés. Ce sont les « impôts dont

¹³⁸ *Code Of Federal Regulations*, Guidance under Sections 951A and 954 regarding income subject to a High Rate of foreign Tax (TD 9902).

¹³⁹ *Ibid.*

¹⁴⁰ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Champ d'application-Conditions relatives à la structure étrangère (BOI-IS-BASE-60-10-20-20-20140627)*, § 90.

¹⁴¹ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans des pays à régime fiscal privilégié – Articulation avec les conventions fiscales internationales (BOI-BIC-CHG-80-10-20120912)*, § 170.

¹⁴² *Ibid.*

relèverait ou auxquels est assujetti le bénéficiaire, à raison des revenus et rémunérations en cause, compte tenu de sa qualité et de son statut juridique »¹⁴³. On regarde ainsi ce à quoi le contribuable est assujetti et non les impôts qu'il paie effectivement. Seront donc prises en compte des impositions pour lesquelles la charge fiscale du contribuable sera nulle malgré l'assujettissement, par exemple en cas d'exonération ou de crédit d'impôt. Bien que différents, les tests précédents reposent tous sur l'idée d'un taux appliqué à une base, mais ce n'est pas la seule modalité existante.

- 75.** Il est d'autres méthodes possibles pour déterminer si une situation est ou n'est pas un cas de sous-imposition. Un rapport de l'OCDE de 2015 sur la conception des mesures SEC propose plusieurs solutions pour créer une « exonération fondée sur le taux d'imposition selon laquelle les règles relatives aux SEC s'appliqueraient uniquement aux SEC établies dans des pays dont le taux d'imposition est inférieur à celui applicable à la société mère »¹⁴⁴. L'emploi du terme d'exonération renvoie à une interprétation *a contrario* de l'application des mesures d'imposition minimale en considérant que les sociétés suffisamment imposées en sont exonérées.
- 76.** Le rapport présente deux méthodes pour déterminer le taux d'imposition qui déclenche la mesure. La première est une « approche comparative au cas par cas »¹⁴⁵ similaire à celles décrites précédemment. Il propose ensuite une méthode de classification des États sur des « listes noires ou blanches »¹⁴⁶ ce qui « supprime en général la nécessité d'une analyse au cas par cas »¹⁴⁷. Cette méthode est par exemple celle utilisée par la Suède qui adopte une classification des pays sur trois listes : « (i) les pays dans lesquels aucune entité ne serait une SEC ; (ii) les pays dans lesquels les entités n'ayant pas de revenu de SEC ne seraient pas des SEC, alors que les entités ayant un revenu de SEC seraient soumises au test de la faible imposition ; et (iii) les pays dans lesquels l'ensemble du revenu serait soumis au critère de l'exonération fondée sur le taux d'imposition »¹⁴⁸.

¹⁴³ *Ibid.*, § 180.

¹⁴⁴ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*, p. 36.

¹⁴⁵ *Ibid.*, p. 39.

¹⁴⁶ *Ibid.*

¹⁴⁷ *Ibid.*

¹⁴⁸ *Ibid.*, p. 40.

77. Cette seconde méthode par classification paraît très éloignée de la méthode comparative. Le rapport de l'OCDE ne va pas en ce sens. Seule l'idée d'une intervention au cas par cas est exclue puisque le texte décrit ensuite les méthodes de comparaison précédemment abordées en vue d'établir les listes. Toutefois, si l'OCDE se concentre sur l'idée d'une liste blanche ou noire établie en application de dispositions proches de celles de l'article 238 A ou 39,12 ter du CGI, rien n'empêche de considérer d'autres critères à l'établissement de ces listes tels que les critères utilisés par la France ou l'Union Européenne pour définir les États ou Territoires Non-Coopératifs (ETNC) et en établir une liste. La France et l'Union Européenne n'utilisent pas les mêmes critères. La définition française, considérée comme dissuasive¹⁴⁹, est prévue en l'article 238-0 A du CGI qui dispose que « sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1^{er} janvier 2010, les États et territoires dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze États ou territoires une telle convention »¹⁵⁰. L'Union Européenne met en œuvre d'autres critères qui reposent sur la transparence mais aussi l'équité fiscale¹⁵¹.
78. Ainsi, plusieurs types de tests existent, les États sont libres de choisir entre ces possibilités, mais aussi de les cumuler ou, comme dans le cas du *GILTI* dans sa version originelle, de les refuser. L'instauration de chacune de ces modalités induit des conséquences différentes.

¹⁴⁹ MARCHESSOU Philippe, TRESCHER Bruno, *Droit fiscal international et européen*, Finances Publiques/Public finance, Belgique : BRUYLANT, 2018, p.125.

¹⁵⁰ *Code Général des Impôts*, Article 238-0A.

¹⁵¹ CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE, *Critères et processus relatifs à l'établissement de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales*, 8 novembre 2016, 14166/16, FISC 187, ECOFIN 1014.

2. Les implications du choix de la méthode de test utilisée

- 79.** Les approches précédemment développées reposent en grande partie sur une méthode comparative pour déterminer s'il y a une sous-imposition. Nous avons montré qu'il existait deux déclinaisons de ces méthodes : une fondée sur une référence qui est un taux absolu, l'autre un taux relatif.
- 80.** Une fois l'approche choisie, il reste à établir les termes de la comparaison. La question des impôts couverts par la comparaison a précédemment été traitée, toutefois le sujet des termes de comparaison n'est pas épuisé. L'on a pu constater que l'article 238 A du CGI repose sur une considération non pas du taux nominal de l'impôt payé à l'étranger, mais son taux effectif. L'utilisation de ce taux est recommandée par l'OCDE puisqu'elle est « probablement beaucoup plus précise »¹⁵² qu'une comparaison fondée sur le taux légal qui a l'avantage de « réduire les contraintes administratives et de discipline »¹⁵³. Le recours à un taux effectif suppose son calcul et donc un accès, par l'administration du pays de la mesure, aux informations permettant de l'apprécier à savoir le montant d'impôt payé et les éléments qui permettent le calcul de la base. Il est donc nécessaire de créer des obligations déclaratives permettant à l'administration fiscale d'effectuer les calculs en cas de contrôle. Au-delà de la question de l'accès à l'information le calcul d'un taux effectif demande une agrégation des revenus que l'OCDE nomme « " unité " utilisée pour le calcul »¹⁵⁴. Cela désigne l'échelle à laquelle se fait l'agrégation des revenus pour le calcul de la base et elle peut changer. Elle peut se faire au niveau de l'entreprise, cela constitue une « base étroite »¹⁵⁵ qui est bien plus précise, mais suppose une augmentation des « contraintes administratives »¹⁵⁶. L'agrégation peut aussi se faire « pays par pays, le revenu de toutes les entités d'un groupe dans le même pays serait agrégé pour obtenir le taux effectif d'imposition »¹⁵⁷.

¹⁵² *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*, p. 40.

¹⁵³ *Ibid.*, p. 38.

¹⁵⁴ *Ibid.*, p. 42.

¹⁵⁵ *Ibid.*

¹⁵⁶ *Ibid.*

¹⁵⁷ *Ibid.*

- 81.** Ainsi, l'usage d'un taux absolu dans une approche comparative induit, malgré son apparente simplicité, l'existence d'un nombre important de possibilités de choix pour les États. Toutefois, ce type de taux présente l'avantage de la lisibilité. Un taux absolu aux critères clairement établis et reposants sur des informations de la société peut être facilement calculé par application du droit de l'État en question. Un taux absolu permet aussi une certaine stabilité de la mesure puisque seule une modification de l'article qui prévoit le taux peut le faire changer. Les éléments de calcul sont uniquement les informations fournies par l'entreprise et la base légale est un régime juridique qui n'en n'implique aucun autre, aucune perturbation extérieure, modification d'un autre article par exemple, ne peut influencer sur l'imposition finale.
- 82.** À l'inverse, l'usage d'un taux relatif peut conduire à un certain nombre de problèmes en matière de lisibilité et de clarté. Dans le cas d'un taux absolu, il est seulement nécessaire de calculer l'impôt payé à l'étranger et de le comparer avec un terme fixe. Pour un taux relatif, il faut calculer le second terme de la comparaison, l'impôt qui aurait dû être payé dans l'État qui adopte la mesure. Ce second calcul induit une dépendance de la mesure SEC vis-à-vis des modalités de calcul de l'impôt national. Cela implique la nécessité de réformer les règles SEC en cas de changement des modalités de calcul de l'impôt national. Il est un exemple avec l'article 238 A du CGI qui a connu une mise à jour¹⁵⁸. Son seuil est passé de 50% de l'impôt qui aurait dû être payé en France à 40% de ce même impôt. Ce changement est expliqué dans l'amendement l'introduisant. La députée Bénédicte PEYROL indique que, du fait de la « diminution progressive du taux normal d'IS à 2022, ce seuil [de 50% prévu par l'article 238 A du CGI dans son ancienne formulation] pourrait cependant être plus difficilement atteint »¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, Article 32.

¹⁵⁹ PEYROL Bénédicte, *Amendement n°CF50 à la loi de lutte contre la fraude n°1142* [En ligne], 20 juillet 2018, p. 1. L'on peut noter à ce propos que l'article 39 de la loi de finance pour 2020, loi n°2019-1479 du 28 décembre 2019, prévoit une modification de la trajectoire de la baisse du taux d'IS pour les entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse 250 millions d'euros. La dynamique de baisse est ralentie par une application, pendant un an de plus, du taux de 33,1/3 %.

- 83.** Ainsi, outre la lisibilité réduite de la mesure l'usage d'un taux relatif demande au législateur d'être attentif aux variations des dispositions intriquées dans la mesure de lutte contre la sous-imposition, mais aussi des mécanismes touchant ces dispositions. Plus il est de systèmes impliqués plus ces derniers peuvent, comme par intrication quantique¹⁶⁰, concerner la règle de sous-imposition.
- 84.** Les tests fondés sur des taux relatifs exposent à une grande complexité, mais permettent en contrepartie des tests au cas par cas avec une précision importante puisque chaque entreprise va pouvoir déterminer si elle entre ou non dans le champ d'application de la mesure en fonction de sa situation. Cette précision n'est pas offerte pas toutes les méthodes.
- 85.** L'usage d'une liste « aide les administrations fiscales à déterminer dans quelles circonstances les règles relatives aux SEC s'appliquent et permet aux contribuables de savoir s'ils y seront soumis »¹⁶¹. Cette simplicité d'administration mise en avant par l'OCDE a toutefois un revers majeur : le choix des critères peut priver la mesure de toute pertinence. L'absence de considération au cas par cas fait perdre en précision à la mesure puisque toutes les situations entrant dans le périmètre d'une même liste subissent le même traitement. Ainsi, deux entreprises situées dans le même État inscrit sur une liste qui le considère comme sous-imposant seront traitées de la même manière alors qu'une se sert de cette localisation pour réduire son imposition et que l'autre y exerce réellement une activité économique substantielle. Aussi, les critères peuvent varier en fonction des États ce qui induit un grand nombre de fluctuations entre des régimes adoptant une telle approche. Le nombre de listes peut varier, le Royaume-Uni tient une liste blanche unique pendant que la Suède adopte un système à trois listes et que l'OCDE décrit une approche avec seulement une liste noire et une liste blanche¹⁶². Chacune de ces listes peut user de critères différents et n'adopte pas nécessairement une démarche de graduation où la blanche présente une situation sans risque de distorsion de bénéfices, la grise pour des cas où le risque est léger et la noire pour les situations où le risque est grand.

¹⁶⁰ L'intrication quantique désigne le phénomène selon lequel deux particules se trouvent dans des états dépendants l'une de l'autre peu important la distance entre les deux. Appliqué à notre sujet les particules sont les mécanismes en jeu et leurs états sont les dispositions qui les composent.

¹⁶¹ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*, p. 39.

¹⁶² *Ibid.*, p. 40.

- 86.** L'absence d'un test préalable de sous-imposition est quant à elle l'apogée de la complexité. Il est alors nécessaire pour l'entreprise de calculer la potentielle charge d'impôt supplémentaire au titre de l'imposition minimale pour savoir si cet impôt existe. Ce n'est qu'après avoir mis la mesure en œuvre que le groupe sait si le dispositif est applicable. C'est un exemple de sous-optimisation légale, la mesure est simple en apparence du fait de l'absence d'un test complexe, mais se révèle coûteuse en énergie pour un effet potentiellement inexistant.
- 87.** Ces tests permettent de déterminer si une situation peut être qualifiée de sous-imposée. Si ce test s'avère positif alors il convient de considérer la manière dont cette sous-imposition sera traitée.

B. L'imposition de la base supplémentaire : impôt spécifique ou IS de droit commun ?

- 88.** Une fois la sous-imposition établie, il convient, afin d'assurer l'effectivité de l'imposition minimale, d'imposer la base supplémentaire issue de l'application des mesures. Pour ce faire, deux approches sont possibles. La première repose sur une séparation de la base supplémentaire et de la base primaire composée des revenus de la société sur le sol de l'État de la mesure (1). Toutefois, cette séparation n'a rien d'obligatoire et il est tout à fait possible, voire inévitable en fonction des systèmes à l'œuvre, d'inclure le bénéfice supplémentaire issu des règles de lutte contre la sous-imposition à l'ensemble de la base imposable (2).

1. L'imposition de la base supplémentaire par une taxe spécifique

- 89.** Le principe de l'imposition distincte conduit à soumettre la base supplémentaire issue de l'application des mesures visant à lutter contre la sous-imposition, à une imposition distincte qui peut se faire à un taux différent, ou non, de l'impôt de droit commun.
- 90.** Cette méthode est très peu représentée dans l'échantillon faisant l'objet de notre étude puisque seul *BEAT* crée un « impôt égal à 10% de la somme du revenu imposable et des paiements au titre de l'érosion de la base sur les sociétés dont les recettes brutes annuelles moyennes ont atteint au moins 500 millions de dollars au cours des trois dernières années fiscales et dont les déductions attribuables aux paiements sortants dépassent 3% des déductions globales »¹⁶³. Il s'agit donc d'une imposition bien distincte se faisant à taux absolu.
- 91.** Cette solution d'un taux absolu n'est pas la seule envisageable puisqu'il est possible de définir un taux relatif calculé comme étant une fraction du taux de droit commun. La manière dont le taux d'imposition est construit n'emporte pas de conséquences différentes de celles qui touchent la conception du seuil de sous-imposition, il ne sera donc point question de cela dans le présent développement.
- 92.** Si la construction du taux n'appelle pas de développements supplémentaires, la détermination de sa valeur emporte certaines conséquences. Une imposition au taux de droit commun de l'IS peut sembler résoudre un grand nombre de questions et notamment garantir l'égalité entre les entreprises opérant uniquement sur le territoire de l'État et les autres. La mise en place d'un taux différent induit nécessairement des questionnements sur la valeur de ce taux.
- 93.** Pour *BEAT*, le taux était destiné, avant la décision du Président Joe BIDEN d'abroger le mécanisme, à évoluer et avait déjà connu une première évolution. En effet, « en 2018, *BEAT* est calculé à un taux de 5% [...] pour les années fiscales comprises entre 2019 et 2025, le taux d'imposition applicable aux paiements de la *BEAT* devient 10% du revenu imposable modifié moins l'impôt normal à payer. En 2026, le taux augmente encore pour

¹⁶³ *Op. Cit.* CONGRESS RESEARCH SERVICE, *Issues in International Corporate Taxation : The 2017 revision (P. L. 115-97)*, p. 12. Traduction de l'original : « *BEAT imposes a minimum tax equal to 10% of the sum of taxable income and base erosion payments on corporations with average annual gross receipts of at least \$500 million over the past three year and with deductions attributable to outbound payments exceeding 3% of overall deductions* ».

atteindre 12,5% »¹⁶⁴. Cette évolution des taux s'explique par la volonté d'introduire progressivement le nouvel impôt¹⁶⁵. Elle est de nature à mieux faire accepter la mesure qui n'entre pas en vigueur à un taux élevé afin que les entreprises puissent s'adapter. Les taux précédemment présentés sont ceux qui s'appliquent aux entreprises de manière générale, toutefois pour les « banques ou négociants en valeurs mobilières enregistrées »¹⁶⁶ le « taux *BEAT* est plus élevé de 1% [...] (6%, 11% et 13,5%) »¹⁶⁷.

94. Les taux proposés par le dispositif *BEAT* sont inférieurs au taux national de droit commun américain qui est de 21% pour l'impôt fédéral¹⁶⁸. Certaines « collectivités locales imposent des impôts nets sur le revenu [dont] le taux marginal supérieur varie généralement de 0% à 12% »¹⁶⁹ ce qui aboutit à un taux moyen agrégé de 27% en 2021¹⁷⁰.
95. Dans un rapport de 2019, le FMI note que « pratiquer un taux inférieur constitue dans une certaine mesure un compromis avec les principes de neutralité à l'importation de capitaux et de neutralité à la détention de capitaux, ce qui laisse un rôle important au taux du pays source dans la détermination du taux final payé par les investisseurs de tous les pays »¹⁷¹. La neutralité à l'importation ou l'exportation de capitaux « signifie qu'une entreprise dont le siège social est dans son pays d'origine ne voit pas son choix d'implanter une filiale dans un autre pays influencé par l'impôt. Autrement dit, l'investisseur doit faire face au même taux effectif d'imposition, quelle que soit la localisation de l'investissement »¹⁷².
96. Le non-respect de la neutralité des exportations et importations de capitaux n'est pas sans conséquence et celles-ci changent selon l'origine de la violation. Un taux inférieur au taux national est de nature à affecter l'efficacité de la mesure ; si les revenus initialement élués de l'impôt sont plus faiblement imposés que des revenus ordinaires alors l'entreprise a, au regard du taux uniquement, toujours un intérêt à pratiquer ces exportations de revenus

¹⁶⁴ « §2 :52. *Base Erosion Minimum Tax* », in SPOTH Eric, *Mertens Law of Federal Income Taxation*, Mertens Law, 2021, p. 1. Traduction de l'original : « In 2018, the *BEAT* is calculated at 5% [...] In tax years between 2019 and 2025, the tax rate applicable to *BEAT* payments become 10% of modified taxable income less the regular tax liability. In 2026, the rate further increases to 12,5% ».

¹⁶⁵ *Ibid.* Traduction de l'original : « in order to phase in the new tax ».

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 2. Traduction de l'original : « banks or registred securities dealers ».

¹⁶⁷ *Ibid.* Traduction de l'original : « the *BEAT* rate is 1% higher [...] (6%, 11% and 13,5%) ».

¹⁶⁸ KPMG, *Corporate Tax Rates Table* [En ligne].

¹⁶⁹ *Ibid.* Traduction de l'original : « Most state and many local governments impose net income taxes. The top marginal rate generally ranges from 0% to 12% ».

¹⁷⁰ *Ibid.*

¹⁷¹ *Op. Cit.* FMI, *Document d'orientation du FMI, fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale*, p. 25.

¹⁷² MARIANI Philippe, *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat* [En ligne], Sénat, 483 (98-99), 26 juillet 1999.

et réintégrer par la suite les sommes dans une base plus faiblement taxée. Dans le cadre d'un taux supérieur au taux de droit commun, la situation est bien évidemment toute autre. Un taux largement supérieur au taux de droit commun pourrait constituer, pour l'entreprise, une mesure assimilable à une sanction. L'idée d'une sanction semble compatible avec l'objectif des mesures de lutte contre la sous-imposition en constituant une dissuasion. Toutefois, si la sécurité juridique de la mesure n'est pas assez importante ou son champ d'application trop large alors ce n'est pas la localisation artificielle de bénéficiaire qui sera réduite, mais les capacités de développement international des entreprises.

- 97.** Outre les questions de détermination d'un taux adéquat, l'imposition distincte des revenus supplémentaires permet d'assurer la fiabilité des règles d'imposition minimale. Puisque la base d'imposition est séparée de celle de droit commun, les règles affectant cette dernière ne s'appliquent pas à la base supplémentaire sauf mention contraire dans la mesure d'imposition minimale. Une des conséquences de cette indépendance est qu'un déficit réalisé dans l'État du contribuable ne peut être imputé, sauf disposition contraire du dispositif, sur cette base. Ainsi, l'effectivité de la mesure est garantie puisqu'elle ne peut être neutralisée par une gestion habile des déficits, mais aussi des crédits d'impôt et de manière générale de l'imposition primaire de la société.
- 98.** L'imposition séparée de la base d'imposition supplémentaire conduit ainsi à un certain nombre de questionnements, mais aussi, encore une fois, à une variabilité importante des mesures puisqu'il est nécessaire de déterminer le taux dont la valeur aura des conséquences sur l'activité économique des sociétés. Toutefois, cette solution n'est pas la seule existante.

2. L'imposition de la base supplémentaire par l'IS de droit commun

- 99.** Contrairement à l'imposition distincte précédemment présentée, l'inclusion de la base d'imposition supplémentaire à celle de droit commun repose sur le principe d'une fusion entre ces deux. Ici, la base d'imposition supplémentaire vient nourrir la base imposable de l'IS droit commun.
- 100.** L'article 238 A du CGI repose sur un principe qui écarte « complètement l'apparence juridique créée par le contribuable »¹⁷³ en refusant la déduction du paiement fait à l'entité liée. L'apparence juridique créée par le contribuable est une réduction de la base imposable au taux de droit commun. Écarter cette apparence n'implique pas de créer une base à imposer séparément, mais de reconstituer la base imposable comme toute réintégration de charge non déductible de droit commun. Il en va de même avec les dispositions de l'article 39,12 ter du CGI bien que l'inclusion soit limitée à une fraction « égale au produit du montant des redevances par le rapport entre, au numérateur, la différence entre 25% et le taux effectif d'imposition auquel ont été soumises les redevances et, au dénominateur, 25% »¹⁷⁴. L'article 209 B du CGI inclut la base d'imposition supplémentaire dans la base d'imposition primaire en la considérant comme un « revenu de capitaux mobiliers imposable de la personne morale établie en France »¹⁷⁵ dans le cas où elle est réalisée par une entité juridique et un bénéficiaire d'entreprise lorsqu'elle est générée par un établissement stable¹⁷⁶.
- 101.** Les mesures d'imposition minimale effective de la Directive ATAD, si promptes sur d'autres points à laisser la liberté aux États de créer des mécanismes aux fonctionnements différents, prévoit que « l'État membre du contribuable inclut dans la base d'imposition »¹⁷⁷ ce qui ne laisse aucun choix aux États quant à la démarche à adopter.

¹⁷³ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Frais et charges-Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié-Conséquences de la non-déductibilité fiscales des versements (BOI-BIC-CHG-80-20-20120912)*, § 1.

¹⁷⁴ *Code Général des Impôts*, Article 39,12 ter.

¹⁷⁵ *Code Général des Impôts*, Article 209 B.

¹⁷⁶ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans des pays à régime fiscal privilégié – Articulation avec les conventions fiscales internationales (BOI-IS-BASE-60-10-10-20120912)*, § 10 et 40.

¹⁷⁷ *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*, Article 7.

- 102.** Contrairement à ce qui a pu être vu dans le cadre d'une imposition distincte, le fait d'imposer « les bénéfices réalisés à l'étranger au taux national - ce qui reviendrait à établir un véritable système mondial sans possibilité de différer l'impôt - serait conforme au principe de neutralité à l'exportation de capitaux »¹⁷⁸. Pour une entreprise, subir l'imposition par un dispositif d'imposition minimale ne constitue donc ni un avantage ni une sanction.
- 103.** Ainsi, la quasi-totalité des dispositifs étudiés impose la base supplémentaire issue des dispositifs d'imposition minimale par son inclusion dans la somme des revenus soumis à l'impôt de droit commun. Toutefois, la séparation entre les méthodes présentées n'est pas imperméable. *GILTI* a comme principe une inclusion du revenu à la base imposable au taux de droit commun, de 21% à l'échelle fédérale aux États-Unis à l'heure actuelle, bien que le projet *Made In America* du président Joe BIDEN prévoit une augmentation de ce taux à 28%. Cette inclusion ne se fait pas de manière intégrale. Comme le décrit un document du Congrès américain, « *GILTI* est inclus dans le revenu imposé en cours, mais une déduction de 50% de ce revenu est autorisée pour les années d'imposition après le 31 décembre 2017 et jusqu'aux années d'imposition avant le 1^{er} janvier 2025 ce qui se traduit par un taux de 10,5% au nouveau taux d'imposition des sociétés de 21%. Pour les années d'imposition commençant après le 31 décembre 2025, la déduction sera réduite à 37,5%, cela impliquera un taux plus élevé de 31,125% »¹⁷⁹. Cette manière de procéder est à mi-chemin entre l'inclusion du revenu supplémentaire à la base domestique et son imposition à un taux différent de celui du droit commun puisque les revenus ne sont pas inclus dans leur intégralité ce qui induit un taux effectif réduit à hauteur de la partie non intégrée du revenu supplémentaire.
- 104.** L'inclusion du revenu supplémentaire à la base imposable de droit commun amène à s'interroger sur l'imputation possible des pertes de la société sur ces revenus supplémentaires issus de la mesure d'imposition minimale. Si les pertes nationales sont imputables sur le revenu supplémentaire alors ce dernier peut être entièrement consommé par ces dernières ce qui réduit ou reporte l'effet de la mesure.

¹⁷⁸ *Op. Cit.* FMI, *Document d'orientation du FMI, fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale*, p. 25.

¹⁷⁹ *Op. Cit.* CONGRESS RESEARCH SERVICE, *Issues in International Corporate Taxation : The 2017 revision (P. L. 115-97)*, p. 8. Traduction de l'original : « *GILTI* is included in currently taxed income, but a 50% deduction for this income is allowed for taxable years beginning after December 31, 2017, and through tax years beginning before January 1, 2025, resulting in a 10,5% rate at the new 21% corporate tax rate. For taxable years beginning after December 31, 2025, the deduction is to be reduced to 37,5%, resulting in a higher rate of 31,125% ».

- 105.** L'imputation des pertes peut se faire dans deux sens. D'une part, l'on peut imputer les pertes domestiques sur les bénéfices générés à l'étranger constituant la base supplémentaire. À ce titre l'article 238 A du CGI ne semble pas empêcher une telle imputation. Le BOFiP précise que les effets de cet article peuvent être reportés dans le temps « lorsque la simulation ou l'anomalie n'exerce qu'une action indirecte et différée sur l'établissement de l'impôt [...] par exemple, lorsqu'une dépense [...] s'est bornée à aggraver un déficit reporté »¹⁸⁰. Ainsi, la situation de déficit global retarde l'application de l'article 238 A du CGI en réduisant les déficits reportables, mais l'année même d'activation du dispositif la société peut n'avoir aucun impôt supplémentaire à payer. Cet article est le seul pour lequel l'administration précise le sort des déficits de la société française eu égard à la base d'imposition supplémentaire. D'autre part, l'imputation peut être celle des pertes étrangères sur les bénéfices domestiques. L'interdiction de ce type d'imputation est évoquée par l'article 8 de la Directive ATAD en ces termes : « les pertes subies par l'entité ou l'établissement stable ne sont pas incluses dans la base d'imposition, mais peuvent être reportées, conformément au droit national, et prises en considération au cours des périodes fiscales ultérieures »¹⁸¹. Il en est de même dans le BOFiP qui précise qu' « en application du I de l'article 209 B du CGI, les déficits subis par l'entité établie hors de France ne sont pas imputables sur les bénéfices de la personne morale établie en France »¹⁸².
- 106.** Les précédents développements permettent de saisir la variabilité des modes de fonctionnement des dispositifs existants. Il en va ainsi d'une immense part des règles fiscales des États. La particularité des dispositions qui nous intéressent dans le cadre de cette étude est que ce sont des règles nationales de portée internationale. Cette absence d'unité entre les dispositifs se retrouve aussi dans leur champ d'application géographique. Un groupe multinational ne devra donc pas seulement s'adapter aux complexités méthodologiques des mécanismes d'imposition minimale, mais aussi considérer leur

¹⁸⁰ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Frais et charges-Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié-Conséquences de la non-déductibilité fiscales des versements (BOI-BIC-CHG-80-20-20150902)*, § 60.

¹⁸¹ 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, Article 8.

¹⁸² BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Modalités d'imposition- Reconstitution des résultats de l'entreprise ou de l'entité juridique établie hors de France et paiement de l'impôt (BOI-IS-BASE-60-10-30-20-20120912)*, § 270.

application dans l'espace qui n'est ni uniforme ni révélatrice d'une manière unique de penser les groupes multinationaux.

Section 2. Une portée géographique inégale des dispositifs

107. Les systèmes unilatéraux de lutte contre la sous-imposition s'appliquent par essence à l'échelle internationale, ce sont des « lois d'objet international »¹⁸³. Cette internationalité existe de plusieurs manières au sein des dispositions étudiées. Elle s'exprime notamment au travers du champ d'application territorial des mesures qui peut être défini de diverses façons, couvrir un espace plus ou moins important mais aussi connaître certaines modulations (Paragraphe 1). Ce champ d'application répond à une conception, abstraite, du groupe comme n'ayant aucune existence juridique. Ce positionnement est en décalage total avec la réalité économique des groupes multinationaux (Paragraphe 2).

Paragraphe 1. Des définitions et modulations multiples du champ d'application territorial des mesures

108. La question du champ d'application territorial des mesures de lutte contre la sous-imposition conduit tout d'abord à s'interroger sur la localisation géographique des structures concernées par la mesure (A). Ce critère géographique n'est pas la seule manière de déterminer l'étendue spatiale d'un dispositif. Les mesures s'appliquent à raison des structures étrangères contrôlées par le contribuable, de sorte que la définition des critères de contrôle entraîne l'inclusion ou l'exclusion de certaines entités, ce qui module l'étendue de l'application de la mesure (B).

A. Des dispositifs à l'emprise géographique inégale

109. Le point de départ, précédemment désigné sous les termes d'« État du contribuable », du champ d'application de toute mesure est la structure à laquelle cette dernière s'applique. Il s'agit fréquemment d'une société située dans l'État mettant en place la mesure. Toutefois les critères de localisation d'une société changent en fonction des juridictions (1). Une fois le point de départ défini, les mesures modulent parfois l'espace possible de leur application par des clauses de sauvegarde (2).

¹⁸³ CHRÉTIEN Maxime, *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États* [En ligne], Volume 86 : Collected Courses of the Hague Academy of International Law, 1954, p. 18.

110. Le périmètre des dispositifs étudiés sera le même que celui défini dans le cadre du précédent chapitre.

1. L'absence d'unification des critères d'application territoriale

111. « Le concept de domiciliation fiscale des sociétés est notoirement problématique »¹⁸⁴. Une société, contrairement à une personne physique, n'a pas de foyer ou de lieu de vie principal. C'est avant tout un contrat dont les émanations peuvent être multiples et éparpillées entre le lieu de prise de décision, le lieu de résidence des principaux actionnaires, l'emplacement de la production et même le siège statutaire. C'est un puzzle dont certains éléments peuvent être relativement virtuels puisqu'il est possible de localiser le siège de sa société au sein de services de domiciliation, aussi appelés services de « boîte aux lettres ». La société est ainsi domiciliée dans un lieu où elle n'a aucune existence tangible. C'est pourquoi les règles relatives aux impositions touchant les sociétés font parfois fi de cette localisation et définissent autrement leurs champs d'application territorial. Les différents dispositifs unilatéraux objets de notre étude présentent une variété de critères d'inclusion ou d'exclusion d'une structure dans leur champ d'application territorial.

112. La Directive *ATAD* « s'applique à tous les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés dans un ou plusieurs États membres, y compris les établissements stables, lorsqu'ils sont situés dans un ou plusieurs États membres, d'entités ayant leur résidence fiscale dans un pays tiers »¹⁸⁵. La directive opère là par renvoi au droit interne des États pour la définition de son champ d'application territorial. Ce sont les dispositions relatives à l'impôt sur les sociétés des États qui vont devoir être utilisées.

113. En France, le champ d'application territorial de l'IS résulte de l'article 209 du CGI qui prévoit que l'impôt sur les sociétés frappe les bénéficiaires des entreprises exploitées en France ou ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention fiscale internationale¹⁸⁶. L'exploitation en France implique « l'exercice habituel d'une activité

¹⁸⁴ *Op. Cit.* DEVEREUX Michael P. (dir), *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal*, p. 5. Traduction de l'original : « *The concept of corporate residence is in any case notoriously problematic* ».

¹⁸⁵ *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*, Article premier.

¹⁸⁶ *Code Général des Impôts*, Article 209.

qui peut : soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement autonome, soit être réalisé, en l'absence d'un établissement, par l'intermédiaire de représentants sans personnalité professionnelle indépendante ; ou encore résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet »¹⁸⁷. Ces règles sont l'expression du principe de territorialité de l'IS français. La territorialité n'est pas le seul système existant. Le régime allemand, par exemple, prévoit qu'« une entreprise est résidente si elle maintient son siège statutaire [...] ou son lieu de direction effective en Allemagne [et que] les résidents sont imposés sur leurs revenus mondiaux [tandis] que les non-résidents sont uniquement imposés sur les bénéfices de source allemande »¹⁸⁸. Ainsi, en renvoyant la question aux États, la directive présente un champ d'application territorial qui change en fonction des règles de ces derniers.

- 114.** Toutefois, elle s'affranchit du droit des États en ce qui concerne les établissements stables. Cette notion étant conventionnelle sa définition ne se retrouve pas nécessairement dans le droit interne des États mais dans les conventions fiscales bilatérales. Il suffit, pour les établissements stables, qu'ils soient situés dans un État membre pour se voir appliquer les prescriptions de cette dernière, mais aucune précision n'est faite quant à ce qu'est une entité située dans un État membre.
- 115.** La personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés mentionnée au 1 du I de l'article 209 B du CGI s'entend d'une personne morale dont le siège est situé en France ou d'une entreprise exploitée en France par une personne morale dont le siège est situé hors de France.
- 116.** Le renvoi aux règles de droit commun de l'impôt sur les sociétés est aussi utilisé par les dispositions de l'article 209 B du CGI. Cet article s'applique à toute « personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés »¹⁸⁹. Il y a donc là deux critères cumulatifs. Le premier est celui que l'article 102 SA de l'annexe II du CGI précise puisqu'une société établit en France « s'entend d'une personne morale dont le siège est situé en France »¹⁹⁰. Le second est le fait que la personne morale soit « passible de l'impôt

¹⁸⁷ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS- Champ d'application et territorialité-Définition des règles de territorialité (BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140227)*, § 60.

¹⁸⁸ DELOITTE, *International Tax Germany Highlights 2021* [En ligne], p. 1. Traduction de l'original : « A corporation is resident if it maintains its registered office (as determined by its articles of incorporation) or effective place of management in Germany. Residents are taxed on worldwide income; nonresidents are taxed only on German-source income ».

¹⁸⁹ Code Général des Impôts, Article 209 B.

¹⁹⁰ Code Général des Impôts, Article 102 SA de l'annexe II.

sur les sociétés »¹⁹¹ ce qui, selon le même article inclut toute « entreprise exploitée en France par une personne morale dont le siège est situé hors de France, passible de l'impôt sur les sociétés »¹⁹². Le BOFiP précise que l'article 209 B du CGI concerne aussi « l'entreprise située en France au sens d'établissement ou succursale d'une personne morale dont le siège est situé hors de France lorsque les droits [...] représentatifs de la participation dans la structure établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié sont inscrits à l'actif du bilan fiscal de cet établissement »¹⁹³. Il note aussi que l'article 209 B concerne les entreprises « même si elles ne sont pas effectivement soumises à cet impôt »¹⁹⁴ ce qui inclut les sociétés qui en sont exonérées. Il en va de même, indirectement, pour l'article 39,12 ter du CGI puisque cet article définit les règles applicables en matière de déductibilité des charges des bénéfices industriels et commerciaux ; « la détermination du bénéfice passible de l'impôt sur les sociétés obéit, sauf exception prévues par la loi, aux mêmes règles que celles prévues en matière de bénéfices industriels et commerciaux »¹⁹⁵. L'article 238 A du CGI s'applique, lui aussi, à « toutes les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et toutes les personnes physiques et morales relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux »¹⁹⁶. Ainsi, les dispositions françaises précédentes reposent sur le lieu d'exploitation de l'entreprise.

- 117.** *GILTI* s'applique aux contribuables américains, qu'ils soient personnes physiques ou morales¹⁹⁷. Aux États-Unis, du fait du caractère mondialisé de l'IS américain, une société sera soumise à l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de ses bénéfices mondiaux si elle y est domiciliée « au sens de la fiscalité fédérale [c'est-à-dire] si elle est créée ou organisée aux États-Unis ou en vertu des lois des États-Unis, de l'un des 50 États ou du District de

¹⁹¹ *Ibid.*

¹⁹² *Code Général des Impôts*, Article 102 SA de l'annexe II.

¹⁹³ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS- Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Champ d'application (BOI-IS-BASE-60-10-20)*, § 10.

¹⁹⁴ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS- Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Champ d'application – Conditions relatives à la personne morale établie en France (BOI-IS-BASE-60-10-20-10)*, § 10.

¹⁹⁵ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS- Base d'imposition (BOI-IS-BASE-20190703)*, § 1.

¹⁹⁶ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Frais et charges- Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié- Opérations pouvant entraîner la non-déductibilité fiscale des versements (BOI-BIC-CHG-80-10-20120912)*, § 80.

¹⁹⁷ *Op. Cit.* KARAMAN Fanny, « La réforme fiscale américaine : essai d'explication des régimes *GILTI* et *FDII* ».

Columbia ; c'est le cas indépendamment du lieu de gestion et de contrôle de la société »¹⁹⁸ ou sur ses bénéficiaires « effectivement connectés avec la conduite d'un commerce ou d'une activité aux États-Unis »¹⁹⁹.

- 118.** *BEAT* offre quant à lui un champ d'application encore plus large. Selon ce système « le contribuable doit être une entreprise. Les entreprises nationales et étrangères peuvent être des " contribuables concernés " [par *BEAT*] »²⁰⁰, seules sont exclues certaines catégories de sociétés²⁰¹. Le champ d'application semble donc en apparence infini et les États-Unis se seraient arrogé le droit d'imposer toute situation même sans lien avec le pays. Ce n'est évidemment pas le cas puisqu'au moment du test permettant de vérifier que les « revenus annuels bruts moyens des 3 années précédentes sont au moins de 500 millions de dollars »²⁰² ne sont pris en compte que les revenus « liés à l'exercice d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis »²⁰³. Le champ d'application reste immense, il s'agit du plus large de tous les dispositifs présentement étudiés.
- 119.** Il n'y a donc aucune uniformité dans la définition du champ d'application territorial en fonction des États. Certains en offrent un le plus large possible au dispositif par une réduction de la nécessité de lien avec la juridiction à portion congrue, comme peut le faire *BEAT*, tandis que d'autres exigent plus d'attaches au pays de la mesure.
- 120.** Une fois ce champ d'application défini et la société contribuable concernée identifiée ces dispositifs s'appliquent tous, par essence, aux entités étrangères liées au contribuable peu important leur localisation. Toutefois, certains dispositifs limitent cette possibilité.

¹⁹⁸ DELOITTE, *International Tax United States Highlights*, [En ligne], p. 2. Traduction de l'original : « A corporation (or partnership) is "domestic" for federal tax law purposes if it is created or organized in the US or under the laws of the US, one of the 50 states, or the District of Columbia; this is the case regardless of the location of management and control of the corporation or partnership ».

¹⁹⁹ *Ibid.* Traduction de l'original : « A foreign corporation is taxable on income effectively connected with the conduct of a trade or business in the US ».

²⁰⁰ *Op. Cit.* « A3. 14 Base Erosion and Anti Abuse Tax (Section 59 A) [NEW] », in KUNTZ et PERONI, *US International Taxation*, p. 2. Traduction de l'original : « In order to be an "applicable taxpayer", the taxpayer must be a corporation. Both foreign corporations and domestic corporations may be "applicable taxpayers" ».

²⁰¹ *Code of Federal Regulations, Internal Revenue Code*, §1. 951A.

²⁰² *Ibid.* Traduction de l'original : « the average annual gross receipts of which for the 3-taxable_year period ending with the preceding taxable year are at least \$500,000,000 ».

²⁰³ *Ibid.* Traduction de l'original : « only gross receipts which are taken into account in determining income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States shall be taken into account ».

2. Des clauses de sauvegardes disparates

- 121.** Au sein du présent développement il sera question des dispositifs prévus par les articles 209 B et 39,12 ter du CGI ainsi que des mesures SEC de la Directive *ATAD*, seuls dispositifs qui présentent des clauses de sauvegarde à raison notamment de la localisation de l'entité étrangère et de la présence d'une activité substantielle.
- 122.** L'article 209 B du CGI prévoit qu'il ne s'applique pas « si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne et si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française »²⁰⁴. Il s'agit là d'une première clause de sauvegarde qui exige deux critères pour désactiver l'application du dispositif. Aucune des conditions de la clause de sauvegarde ne porte sur l'imposition de la société, il est donc possible d'écarter l'article 209 B du CGI malgré une sous-imposition importante dès lors que l'entité est établie dans un « État membre de l'Union Européenne »²⁰⁵ et qu'il s'y exerce une véritable activité. Il s'agit donc d'une exclusion fondée sur un test de substance, mais qui ne trouve à s'appliquer qu'au sein d'un espace géographique déterminé.
- 123.** Cette clause est peu ou prou la même que celle prévue au sein de la Directive *ATAD*. L'article 7 de la directive prévoit que « le présent point [la définition de la base imposable] ne s'applique pas lorsque la société étrangère contrôlée exerce une activité économique substantielle [...]. Lorsque la société étrangère contrôlée a sa résidence ou est située dans un pays tiers qui n'est pas partie à l'accord EEE [Espace Économique Européen], les États membres peuvent décider de ne pas appliquer l'alinéa précédent »²⁰⁶. Toutefois, cette clause n'existe que dans le cas où les États choisissent l'application d'une base fondée sur certaines catégories de revenus de l'entité étrangère. Dans le cas où la base d'imposition supplémentaire est constituée des « revenus non-distribués de l'entité [...] provenant de montages non-authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal »,²⁰⁷ cette clause ne peut trouver à s'appliquer puisque dans ce cas l'absence de

²⁰⁴ *Code Général des Impôts*, Article 209 B.

²⁰⁵ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositif particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié- Clause de sauvegarde (BOI-IS-BASE-60-10-40-20120912)*, § 1.

²⁰⁶ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Article 7.

²⁰⁷ *Ibid.*

substance est une condition d'application de la mesure. Cette différence est fondamentale puisque l'on peut constater que si l'entité est située dans un État partie à l'accord Espace Économique Européen alors peu importe la base, dès lors qu'il existe une activité substantielle alors l'article ne s'applique pas ou bien la base est inexistante. À l'inverse, lorsque l'entité ne se situe pas dans un tel État, c'est optionnel. Les clauses de sauvegarde peuvent donc varier et la sélection d'une base imposable lors de la transposition ne présume en rien de la modalité d'exclusion choisie.

- 124.** Un point commun entre ces clauses de sauvegarde est qu'elles ne considèrent en rien le régime fiscal des États dans lesquels sont implantées les entités visées. Ainsi, une entreprise ayant une activité substantielle dans un État membre de l'Union Européenne pourrait être assujettie à une imposition extrêmement faible et tout de même échapper aux dispositifs d'imposition minimale. Ce type de clause et d'exclusion sans raison fiscale permet le maintien de régimes tels que ceux de la Bulgarie, de la Hongrie, de Chypre ou encore de l'Irlande dont les taux d'imposition effectifs moyens des sociétés en 2019 étaient respectivement de 9,2%, 10%, 10,4% et 12%²⁰⁸ contre un taux médian de 19,8% selon le même ensemble de données. L'on peut donc s'interroger sur la pertinence de mesures d'imposition minimale laissant subsister de telles situations.
- 125.** Il est cependant possible de concevoir des clauses de sauvegarde qui prennent en considération la fiscalité de l'État de situation de l'entité contrôlée. Tel est le cas de l'article 39,12 ter du CGI dont l'alinéa 3 prévoit que la mesure ne s'applique que si l'entité bénéficiaire des redevances est établie « dans un État qui n'est ni membre de l'Union Européenne, ni partie à l'accord sur l'Espace Économique Européen »²⁰⁹ et qui « bénéficie, au titre des redevances mentionnées au premier alinéa, d'un régime fiscal considéré comme dommageable par l'Organisation de coopération et de développement économique »²¹⁰. Ces pratiques sont définies par l'OCDE dans le cadre de l'action 5 du *BEPS* qui prévoit une évaluation des régimes fiscaux des États. Le principe est un examen par le forum des pratiques fiscales des États aux fins d'identifier de potentiels régimes dommageables. Pour ce faire dix facteurs sont utilisés, comprenant notamment le fait que « le régime prévoit un taux effectif d'imposition nul ou peu élevé sur les revenus provenant d'activités financières et d'autres activités de service géographiquement

²⁰⁸ OCDE, *La base de données statistiques de l'impôt sur les sociétés* [En ligne].

²⁰⁹ *Code Général des Impôts*, Article 39,12 ter.

²¹⁰ *Ibid.*

mobiles [,que] le régime est cantonné par rapport à l'économie nationale [ou que] le régime manque de transparence [, mais aussi qu'il adopte une] définition artificielle de la base d'imposition [ou soit dans une situation de] non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transferts [et même laisse la] possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition »²¹¹. À l'issue de ce test, les régimes sont classés selon douze catégories allant de « non dommageable »²¹² à « dommageable »²¹³.

- 126.** Les clauses de sauvegarde précédemment évoquées ne sont que des exemples des conceptions différentes que pourraient retenir les États. Ici, un seul d'entre eux use de plusieurs types de critères pour exclure des entités du champ d'application de ces mesures qui sont elles-mêmes diverses. La règle est encore une fois à la diversité et à une différence d'efficacité entre les dispositifs étudiés.
- 127.** S'il a été question de l'étendue des dispositifs de manière absolue, sans considération de la réalité du jeu des détections et contrôle des entités, les règles qui définissent les critères de détection déterminent aussi la manière dont les dispositions d'imposition effective s'étendent dans l'espace, mais aussi de quelle manière et dans quelle proportion le bénéfice imposable est pris en compte par l'État de la mesure.

²¹¹ OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Pratiques fiscales dommageables – Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels* [En ligne], OCDE, 2019, p. 13.

²¹² *Ibid.*, p. 19.

²¹³ *Ibid.*

B. L'importance des critères de contrôle et de détention des entités étrangères dans la définition du champ d'application territorial

- 128.** Le principe des dispositifs d'imposition minimale effective est d'agir sur les structures contrôlées par une entité mère. Il est, depuis le début de cette étude, question d'entités liées, dépendantes ou contrôlées. Ces termes sont utilisés pour décrire les liens entre les sociétés résidentes situées dans le pays ayant institué la mesure de lutte contre la sous-imposition et les entités qu'elles détiennent à l'étranger, potentiellement dans des États à faible fiscalité. Les critères de contrôle ne sont pas toujours les mêmes, qu'ils restreignent ou élargissent en conséquence le champ d'application de ces dernières (1). En matière de contrôle, celui-ci peut être intégral, la société contrôle à 100% l'entité, mais peut aussi être partagé. Dans ce dernier cas se pose la question de la manière dont le revenu est inclus et en quoi ces différentes modalités d'inclusion conduisent à des effets indésirables (2).

1. Des critères de contrôle et de détention variables

- 129.** En fonction des dispositifs étudiés, les critères de contrôle de l'entité contrôlée, ou liée, diffèrent quand ils existent. L'article 238 A du CGI ne prévoit aucune condition de détention entre l'entité étrangère et la société française. Ainsi son champ d'application territorial n'est en rien altéré par ce type de condition ce qui favorise certes la lisibilité de la mesure, mais surtout étend son applicabilité.
- 130.** Des différences entre les critères peuvent exister à plusieurs niveaux. Tout d'abord, les taux de détention peuvent être différents, il s'agit du critère le plus évident. Tel est le cas de *BEAT* et *GILTI* qui reposent sur la même base, mais exigent respectivement 25%²¹⁴ et 50%²¹⁵ des droits de vote ou de la valeur totale des actions. Ces dernières peuvent être détenues directement ou indirectement par des entités étrangères²¹⁶. Ici la base de détermination est la même mais le taux varie du simple au double. De plus, pour *GILTI*, le seuil de 50% qui définit le statut de société étrangère contrôlée s'applique à l'ensemble

²¹⁴ *Op. Cit.* « A3. 14 Base Erosion and Anti Abuse Tax (Section 59 A) [NEW] », in KUNTZ et PERONI, *US International Taxation*.

²¹⁵ *Code of Federal Regulations, Internal Revenue Code*, §957 (a).

²¹⁶ *Ibid.*

des actionnaires américains, mais sera assujéti au *GILTI* tout actionnaire américain détenant directement ou indirectement 10% de la société²¹⁷.

131. Les modalités de détention sont aussi susceptibles de connaître des variations. Alors que *GILTI* et *BEAT* se fondent sur les droits de vote et la valeur totale des actions, d'autres dispositifs se réfèrent quant à eux aux droits de vote, mais aussi au capital social et aux droits à bénéfices. Tel est le cas, par exemple, des dispositions SEC de la Directive *ATAD*²¹⁸ ou de l'article 39,12 ter du CGI. Les critères de détention objectifs sont souvent alternatifs et il suffit d'en remplir un, en quantité suffisante, pour que la structure soit considérée comme contrôlée ou liée. Le caractère alternatif des critères permet une plus grande ouverture des mesures, mais aussi de couper court à certaines manœuvres de contournement par l'intermédiaire de l'émission de titres ou d'actions particulières. Il est en effet possible de moduler les droits financiers ou politiques d'une action d'une société en décorrélant leur importance et leur valeur. Un actionnaire peut ainsi avoir droit à 20% des bénéfices tout en ayant un droit de vote limité à 15%.
132. Outre les critères objectifs, *de jure*, certains dispositifs tels que le 39,12 ter du CGI incluent un critère de fait prévoyant qu'il y a dépendance quand le contribuable « exerce en fait le pouvoir de décision »²¹⁹. Cela est présumé « lorsqu'une entreprise détient directement ou indirectement, soit la gestion de droit ou de fait d'une autre entreprise, soit plus de 50% des droits de vote »²²⁰. Le 39,12 ter du CGI est le seul à intégrer au premier plan ce type de critère de fait permettant d'éviter le jeu des actions particulières ou des détentions frôlant la limite en vue de tromper les tests d'applicabilité des mesures.
133. Ce procédé existe toutefois au second plan de certaines mesures telles que l'article 209 B du CGI et sa « clause anti-fractionnement » selon laquelle « le taux de détention [...] est ramené à 5% lorsque plus de 50% des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique établie ou constituée hors de France sont détenus par des entreprises établies en France qui, dans le cas où l'entité étrangère est cotée sur un marché réglementé, agissent de concert ou bien par des entreprises qui sont placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance au sens de l'article 57 à

²¹⁷ BLOOMBERG TAX & ACCOUNTING, *Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)* [En ligne].

²¹⁸ 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, Article 7.

²¹⁹ Code Général des Impôts, Article 39,12.

²²⁰ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Charges d'exploitation externes-Redevances, loyers et charges locatives (BOI-BIC-CHG-40-20-10-20190717)*, § 10.

l'égard de la personne morale établie en France»²²¹. Cette clause présente plusieurs particularités qui ne s'observent dans aucun autre des dispositifs présentés.

- 134.** Tout d'abord, cet article prévoit le cas d'une détention fractionnée des droits sur l'entité ce qui inclut dans son champ d'application certaines situations destinées à passer au travers des mailles de ce filet tout en conservant la nécessité d'une entité mère située en France. La clause est encore plus élargie par la référence aux conditions de contrôle ou de dépendances de l'article 57 du CGI. Le BOFiP détaille cette notion de « dépendance au sens de l'article 57 » en précisant qu'elle peut exister quand une entreprise française est sous la dépendance d'une étrangère ou l'inverse,²²² mais aussi quand une entreprise française et une entreprise étrangère sont placées « sous la commune dépendance d'une même entreprise, d'un groupe ou d'un consortium »²²³. Cette dépendance peut être de droit quand l'entreprise « possède une part prépondérante de son capital ou la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans ses assemblées »²²⁴ et « si la dépendance juridique ne peut être démontrée, il faut s'en tenir à la constatation d'une dépendance de fait. Le lien de dépendance peut être contractuel ou découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises »²²⁵. La dépendance peut donc être de droit ou de fait, cela couvre ainsi un grand nombre de situations.
- 135.** Les articles 209 B et 39, 12 ter du CGI ont donc une approche similaire en élargissant leur champ d'application par l'inclusion d'entités qui ne répondent pas nécessairement aux critères chiffrés de définition du contrôle.
- 136.** Bien que certains critères soient transversaux, leurs assemblages et applications changent à chaque dispositif. Il est alors impossible de définir précisément ce qu'est une entité contrôlée de manière absolue puisque du point de vue juridique, les niveaux et objets de la détention sont multiples. Quand le critère juridique ne trouve pas à s'appliquer, une détention de fait peut être prise en compte. Les critères de faits doivent nécessairement être précisés par la jurisprudence. L'appel à la jurisprudence ouvre encore le champ des modalités possibles. La solution peut changer en fonction des systèmes juridiques, mais

²²¹ *Code Général des Impôts*, Article 209 B.

²²² BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Base d'imposition-Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes-Contrôle et procédure de remise en cause des prix de transfert (BOI-BIC-BASE-80-20-20150902)*, § 30.

²²³ *Ibid.*

²²⁴ *Ibid.*

²²⁵ *Ibid.*

aussi dans le temps selon l'interprétation des juges qui peut, si nécessaire, renverser une interprétation qui semblait acquise.

- 137.** Un point semble toutefois commun aux dispositifs étudiés. Aucun n'exige une détention intégrale. Il est donc possible qu'une même entité soit contrôlée par plusieurs entreprises du même État prévoyant la mesure, ou même de deux États ayant chacun une mesure similaire. Cette solution est même envisagée explicitement dans la clause anti-fractionnement de l'article 209 B du CGI. Cela peut conduire à certaines problématiques si elle n'est pas prise en compte dans le dispositif.

2. L'existence de modalités hétérogènes de calcul et de répartition des bénéfices de l'entité contrôlée

- 138.** Les seuils de détention précédemment mentionnés conduisent à s'interroger sur la manière dont le revenu de l'entité étrangère cible sera calculé puis réparti entre les entités détentrices. Dans son rapport de 2015, sur la conception de mesures SEC, l'OCDE sépare ces questionnements qui s'appliquent successivement.
- 139.** La question du calcul du revenu présenterait quatre voies : l'utilisation des règles de la société mère, l'utilisation des règles du pays abritant l'entité contrôlée, la possibilité d'un choix entre les deux précédentes options ou bien l'utilisation d'une norme commune comme celle de l'*IFRS*²²⁶.
- 140.** En France, l'article 209 B du CGI met en œuvre la première solution. Le BOFiP précise que « les résultats des filiales ou entreprises sont déterminés d'après les règles fiscales françaises, sous réserve des dispositions du 3 du I de l'article 209 B du CGI »²²⁷. Ces dernières précisent les détails relatifs à la synchronisation des exercices et ne feront donc pas l'objet de notre étude. L'OCDE recommande cette approche en vue de « réduire les contraintes administratives »²²⁸. Cette recommandation est toutefois contestable. Certes

²²⁶ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*, p. 41.

²²⁷ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Modalités d'imposition-Reconstitution des résultats de l'entreprises ou de l'entité juridique établie hors de France et paiement de l'impôt (BOI-IS-BASE-60-10-30-20-20120912)*, § 1.

²²⁸ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*, p. 40.

dans le cas d'une entité contrôlée sans comptabilité propre la société se contente d'en créer une en suivant des règles déjà appliquées pour sa propre comptabilité. Toutefois, si l'entité contrôlée dispose de sa propre comptabilité, alors il faut en établir une supplémentaire fondée sur des règles différentes de celles de l'État de sa situation. La tentation serait grande, pour ce genre de situation, d'introduire la possibilité d'user des normes comptables de cet État d'implantation, mais, comme le note l'OCDE, cela risquerait « d'entraîner une diminution du revenu à attribuer »²²⁹. La concurrence ne serait alors plus fiscale, mais comptable. Cette inquiétude est notamment relevée par le professeur Richard MURPHY qui explique à propos de *GLOBE*, en se plaçant du point de vue d'un groupe multinational, que celui-ci pourrait agir de sorte que son « taux d'imposition dans le compte de résultat soit aussi bon que possible pour détourner l'attention, et cela peut facilement être fait en déplaçant les crédits d'impôt dans la déclaration du résultat global ou celle des variations des capitaux propres »²³⁰. Si l'origine est différente, les effets seront les mêmes et le revenu fiscal issu de cette comptabilité serait inexistant. De plus, cette option est « source de complexité et de coûts supplémentaires pour l'administration fiscale contrainte d'appliquer des règles qui ne lui sont pas familières »²³¹. L'unilatéralisme permet l'existence de ces deux types de dispositifs.

- 141.** La solution serait donc l'usage d'une « norme commune »²³² telle que le référentiel *IFRS*. Cela permettrait en théorie une unité des règles, mais l'adoption de cette norme par un État ne garantit en rien qu'un autre en fasse de même.
- 142.** L'unilatéralisme et l'absence de coordination des mesures risquent aussi de poser problème lors de la répartition des revenus. Les dispositifs présentement étudiés effectuent une attribution des revenus de l'entité à « proportion des actions, parts ou droits financiers [que la société] détient directement ou indirectement »²³³. Cette solution permet l'application cumulée de plusieurs dispositifs d'imposition minimale à l'endroit de la même entité contrôlée par des sociétés situées dans plusieurs États qui appliquent des

²²⁹ *Ibid*, p. 60.

²³⁰ MURPHY Richard, *Accounting reform is essential if tax abuse is not going to slip straight into the financial statements* [En ligne]. Traduction de l'original : « I'd make sure that my tax rate in the income statement looked as good as possible to deflect attention, and that can easily be done by moving tax credits into the statement of comprehensive income or statement of changes in equity. ».

²³¹ *Ibid*.

²³² *Ibid*.

²³³ *Code Général des Impôts*, Article 209 B.

seuils de détermination du contrôle différents sans créer de doubles impositions économiques. Puisque chaque actionnaire reçoit sa part de bénéfice, chacune de ses parts n'est imposée, au titre des règles SEC, qu'une seule fois. La solution française est aussi celle adoptée par la Directive *ATAD* prévoyant en son article 8, §3 que « les revenus à inclure dans la base d'imposition sont calculés au prorata de la participation du contribuable dans l'entité [...] »²³⁴.

- 143.** Cette solution n'est toutefois pas la seule possible²³⁵. L'attribution à proportion de la détention permet une certaine justice en n'incluant dans la base imposable de la mesure de lutte contre la sous-imposition, que les revenus auxquels la société a virtuellement droit. Toutefois, il est concevable d'aborder les mesures de sous-imposition sous l'angle de la sanction et de décourager toute détention, par une société contribuable, de droits dans une entité faiblement imposée. À ce titre, un État pourrait mettre en place une règle qui attribue au contribuable, peu important l'étendue de sa participation, l'intégralité des revenus sous-imposés de l'entité. Cette solution est envisageable dans le cadre actuel d'absence de coordination entre les mesures. Elle deviendrait impossible en cas de coordination puisque cela reviendrait, pour un État, à renoncer à appliquer ses mesures de lutte contre la sous-imposition et donc à abandonner une portion de base imposable à un autre État au titre de ses dispositifs nationaux d'imposition minimale.
- 144.** Les mesures unilatérales révèlent, par leur construction, des manières de considérer l'existence juridique des groupes multinationaux de sociétés différentes selon les systèmes observés. Ce n'est pas sans conséquence.

²³⁴ 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, Article 8, § 3.

²³⁵ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées.*

Paragraphe 2. La conception du groupe comme de multiples entités indépendantes : une abstraction juridique en dehors de toute réalité économique

- 145.** L'évitement fiscal auquel répondent les mesures d'imposition minimale effective étudiées est par nature l'œuvre de groupes multinationaux. S'ils existent en tant qu'entité unique dans l'imaginaire collectif, il en va tout autrement en droit et cela conduit à devoir adapter les dispositifs pour les placer sur le même terrain international que les entreprises (A). Pour les États, l'inexistence juridique du groupe entraîne la désignation d'un payeur sans tenir compte de sa position au sein du groupe multinational (B).

A. L'absence d'une existence unitaire systématique du groupe : création d'une fiction juridique

- 146.** Un groupe multinational, ou firme multinationale, « est un groupe de sociétés ayant au moins une unité légale en France et une à l'étranger »²³⁶. Cette définition française simple du groupe multinational permet d'en comprendre l'essence : son caractère multiple, il faut plusieurs entités légales. La définition de l'INSEE laisse aussi entrevoir un point important puisque le groupe n'est pas défini comme une entité légale, mais comme un ensemble d'entités légales, son existence en tant qu'entité unique sujet de droit n'est donc pas nécessaire pour qu'il existe. Cette inexistence juridique du groupe implique un certain nombre de problèmes (1) auxquels les dispositifs étudiés répondent de différentes manières (2).

²³⁶ INSEE, *Définition. Firme multinationale* [En ligne].

1. L'inexistence juridique des groupes multinationaux de sociétés

- 147.** Selon l'*Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation (ICRICT)*, « le système actuel est basé sur une fiction : il considère les filiales des multinationales comme des entités indépendantes les unes des autres »²³⁷. Ce constat était aussi partagé par le Professeur Rémi JEANNIN lors d'une visioconférence donnée dans le cadre des « rencontres économiques 2021 »²³⁸. Cette situation est en totale déconnexion avec la réalité économique actuelle où les « entreprises multinationales agissent comme des entreprises uniques qui conduisent des activités commerciales au-delà des frontières internationales »²³⁹.
- 148.** Cette différence de considération entre le système actuel et la réalité se retrouve dans les dispositifs d'imposition minimale effective. S'il est un point d'unité entre une majorité des dispositions faisant l'objet de notre étude, c'est qu'elles ne prennent pas en compte l'ensemble formé par la société contribuable et les structures étrangères comme un tout juridique ou fiscal ayant sa propre existence.
- 149.** L'absence de prise en considération du groupe en tant que tel permet à ce dernier de contourner les mesures d'imposition minimale, notamment par la mise en place de structures de détention qui permettent de passer en dessous des critères de tests mis en place pour l'application des différentes dispositions. L'une des méthodes est le fractionnement des détentions. En répartissant la propriété d'une entité étrangère sous-imposée entre un grand nombre de structures, la société contribuable dilue ses participations. La société bénéficie aussi par la même occasion d'un dense réseau dont certains composants ou représentants peuvent eux-mêmes être situés dans des pays à faible imposition ou ne disposant d'aucune mesure d'imposition minimale effective. Outre le fait de tromper les tests de détention, les groupes peuvent, par structuration internationale complexe, rendre la tâche des vérificateurs bien plus complexes. Il s'agit là de la frontière entre les mesures légales et illégales d'évitement fiscal : l'optimisation.

²³⁷ ICRICT, *Communiqué de presse, Rapport de l'ICRICT* [En ligne], p. 2.

²³⁸ IGPDE, *Compte- Rendu : Quelles réformes de la fiscalité internationale des entreprises ? Quels impacts attendus* [En ligne].

²³⁹ ICRICT, *International Corporate Tax Reform : towards a fair and comprehensive solution* [En ligne], ICRICT, Octobre 2019, p. 5. Traduction de l'original : « [...] multinational corporations act as single firms conducting business activities across international borders ».

- 150.** Cette absence de considération n'est pas systématique. Si le groupe n'existe pas en tant que personne morale sujet de droit en France, certains dispositifs prennent en compte les groupes intégrés ou consolidés. C'est notamment le cas de *GILTI* et *BEAT*. Tout d'abord *GILTI* prévoit qu'« aux fins de la section 951A et des règlements de la section 951A, un membre d'un groupe consolidé (tel que défini au §1. 1502-1 (h)) détermine son montant d'inclusion *GILTI* en prenant en compte les règles prévues au §1. 1502-51 »²⁴⁰. Un groupe consolidé est défini comme « un groupe remplissant (ou devant remplir) des déclarations consolidées pour l'année fiscale »²⁴¹. Les conditions du groupe sont posées au §1504 le définissant comme « une ou plusieurs chaînes d'entreprises incluses connectées par la propriété d'actions à une mère commune qui est une entreprise incluse, mais seulement si la société mère possède directement des actions qui répondent aux exigences du paragraphe (2) dans au moins une des sociétés incluses et que les actions répondant aux exigences du paragraphe (2) dans chacune des entreprises incluses (sauf la société mère) sont détenues directement par une ou plusieurs des autres entreprises incluses »²⁴². Les conditions du paragraphe 2 mentionné précédemment sont une détention d'au moins 80% des droits de vote et une valeur d'au moins 80% de la valeur totale des actions²⁴³.
- 151.** Il en va de même pour le dispositif *BEAT* qui considère comme une seule entité les membres d'un groupe consolidé au sens du §1 1052-59A²⁴⁴. Le groupe auquel fait référence *BEAT* est différent de celui de *GILTI*. Les conditions de détention ne sont pas de 80% des droits de vote et de la valeur des actions mais la mère doit « détenir 50% du total combiné des droits de vote de toutes les catégories d'actions avec droit de vote ou 50% de la valeur de toutes les catégories d'actions et une ou plusieurs sociétés de la chaîne possèdent des actions qui constituent 50% ou plus du total des droits de vote de toutes les actions avec droits de vote ou 50% de la valeur de toutes les catégories d'actions »²⁴⁵.

²⁴⁰ *Code of Federal Regulations, Internal Revenue Code*, §1. 951A-1. Traduction de l'original : « For purposes of section 951A and the section 951A regulations, a member of a consolidated group (as defined in §1. 1502-1(h)) determines its *GILTI* inclusion amount taking into account the rules provided in §1. 1502-51 ».

²⁴¹ *Code of Federal Regulations, Internal Revenue Code*, §1. 1502-1. Traduction de l'original : « The term "consolidated group" means a group filing (or required to file) consolidated returns for the tax year ».

²⁴² *Code of Federal Regulations, Internal Revenue Code*, §1. 1504. Traduction de l'original : « The term "affiliated group" means (A) 1 or more chains of includible corporations connected through stock ownership with a common parent corporation which is an includible corporation, but only if-- (B)(i) the common parent owns directly stock meeting the requirements of paragraph (2) in at least 1 of the other includible corporations, and (ii) stock meeting the requirements of paragraph (2) in each of the includible corporations (except the common parent) is owned directly by 1 or more of the other includible corporations ».

²⁴³ *Ibid.*

²⁴⁴ *Op. Cit.* « §2 :52. Base Erosion Minimum Tax », in SPOTH Eric, *Mertens Law of Federal Income Taxation*, Mertens Law.

²⁴⁵ DELOITTE, *Who is an applicable taxpayer for BEAT purposes?* [En ligne].

Outre cette différence des critères, *BEAT* a la particularité de considérer un groupe différent par contribuable, cela signifie qu' « un groupe agrégé d'un contribuable peut être différent du groupe agrégé d'un autre contribuable faisant partie du même groupe [établi selon des critères autres que ceux du groupe agrégé] »²⁴⁶.

- 152.** Ainsi, si le groupe n'a pas de personnalité juridique établie, on considère tout de même son existence en lui prêtant une personnalité fiscale le transformant, dans le système américain uniquement, en entité unique. L'approche est similaire à celle du groupe intégré français.
- 153.** Les dispositions françaises et européennes sont donc en décalage avec la réalité économique en ne considérant le groupe que comme un ensemble de structures indépendantes. Cela peut conduire aux contournements par les groupes du fait d'une absence de considération de la coordination internationale leur action. Pour pallier ces risques, les dispositifs proposent certaines mesures de protection.

2. La mise en œuvre de subterfuges face à l'absence d'existence juridique du groupe

- 154.** Pour réduire le décalage entre la réalité internationale des groupes et leur conception, par les mesures d'imposition minimale, comme un ensemble d'entités indépendantes certains mécanismes peuvent être mis en place. L'objectif est de passer outre l'inexistence juridique du groupe multinational en tant que tel et, en s'intéressant à ce qu'il est dans les faits, de placer le dispositif à la même hauteur de vue que les firmes multinationales à savoir : le monde entier et non pas seulement le territoire national. Cela se fait de plusieurs manières selon les mécanismes et souvent, les défenses sont cumulées.
- 155.** Il faut tout d'abord définir ce qu'est un groupe multinational dans ses effets. C'est avant tout un réseau d'entités liées entre elles notamment par des liens capitalistiques²⁴⁷. Il y a donc des séries de détention, mutuelles ou en chaîne, entre différentes entités.

²⁴⁶ *Code of Federal Regulations, Internal Revenue Code*, §1. 59A-2. Traduction de l'original : « *The aggregate group of one taxpayer may be different than the aggregate group of another member of the taxpayer's aggregate group* ».

²⁴⁷ VICARD Vincent, « Compter les multinationales autant qu'elles comptent » in *L'économie mondiale 2019* : Éditions La Découverte, collection Repères, Paris, 2018 [En ligne], pp. 85-86.

- 156.** Le mécanisme de défense le plus absolu est certainement celui de l'article 238 A du CGI. Aucun lien, d'aucune forme, n'est exigé entre l'entité bénéficiaire du paiement et le contribuable. Ainsi, peu importe la modification de structure opérée par le groupe, le dispositif trouvera à s'appliquer.
- 157.** D'autres dispositifs exigent, quant à eux, des liens de détention entre les entités pour s'appliquer. C'est notamment le cas des régimes des articles 209 B du CGI, 39, 12 ter du CGI et 7 de la Directive *ATAD*. Ces trois systèmes exigent un certain taux de détention entre le contribuable français et la structure étrangère. Il serait alors aisé pour un groupe multinational de constituer une entité intermédiaire entre le contribuable et la structure étrangère en vue de bloquer l'application du dispositif. C'est pourquoi les dispositions précitées prévoient une détention pouvant n'être qu'indirecte. Le BOFiP détaille ce caractère indirect notamment dans le cadre de l'article 39,12 ter du CGI en précisant que « cette participation peut être détenue indirectement pour tout ou partie par l'intermédiaire de plusieurs sociétés. Dans ce cas, l'appréciation des droits détenus par l'intermédiaire de filiales ou de sous-filiales s'opère en multipliant successivement, quel que soit le degré de filiation, les pourcentages détenus par chaque société mère »²⁴⁸. Ainsi, il est impossible de désactiver ce type de dispositif par l'usage d'une chaîne, aussi longue soit-elle, de participations. Toutefois, cette configuration suppose une certaine linéarité des détentions et ne prend pas en considération les cas de détentions conjointes.
- 158.** Ces situations de détentions conjointes sont toutefois prises en compte par plusieurs autres dispositions. Il s'agit notamment du 2 du I de l'article 209 B du CGI prévoyant que « la détention indirecte s'entend également des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement : par les salariés ou dirigeants de droit ou de fait de la personne morale [...] ; par une personne physique [...] actionnaire [...] ; par une entreprise [...] ayant en commun avec cette personne morale un actionnaire [...] qui dispose directement ou indirectement du nombre le plus élevé de droit de vote dans cette entreprise ou entité juridique et dans cette personne morale ; par un partenaire commercial dès lors que les relations entre cette personne morale et ce partenaire sont telles qu'il existe entre eux un lien de dépendance économique »²⁴⁹. Il y a une extension de la

²⁴⁸ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Charges d'exploitation externes-Redevances, loyers et charges locatives (BOI-BIC-CHG-40-20-10-20190717)*, § 30.

²⁴⁹ *Code Général des Impôts*, Article 209 B.

personne détenant les droits, il est donc bien plus complexe de modifier les schémas de détention en vue d'éluder l'application du dispositif.

- 159.** L'article 209 B du CGI présente à ce titre une autre particularité : sa clause anti-fractionnement dont le fonctionnement a été précédemment décrit²⁵⁰. Par cette clause, le législateur considère l'existence d'une structure proche, dans sa philosophie, de l'idée d'un groupe multinational. Il en va de même au sein de l'article 39, 12 du CGI définissant les critères de dépendance repris au 39,12 ter du CGI. Cet article prévoit que « des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises lorsque [...] elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies à l'alinéa précédent [détention directe ou indirecte de la majorité du capital social ou exercice du pouvoir de décision], sous le contrôle d'une même tierce entreprise »²⁵¹. Il est ici présenté une situation de détention triangulaire similaire à celle que l'on peut retrouver répétée à de multiples reprises au sein d'un groupe multinational.
- 160.** Le fait de considérer les groupes comme un ensemble d'entités indépendantes implique l'application des mesures à l'échelle du contribuable sans tenir compte de sa place au sein du groupe multinational entier.

²⁵⁰ Cf. *Supra*. Partie 1, Chapitre 1, Section 2, Paragraphe 1, B, 1, § 133.

²⁵¹ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Charges d'exploitation externes-Redevances, loyers et charges locatives (BOI-BIC-CHG-40-20-10-20190717)*, § 20.

B. L'impossible prise en compte de la situation intragroupe du contribuable

- 161.** Le fait que les mesures d'imposition minimale précédemment étudiées ne prennent pas nécessairement en compte l'existence du groupe implique qu'elles ne raisonnent pas à l'échelle du groupe entier. Ces dispositifs fonctionnent en considérant non pas l'entité mère ultime du groupe mais simplement l'entité nationale. Ces notions désignent des entités non exclusives mais aux caractéristiques différentes (A). Ce point d'ancrage des mesures au niveau des sociétés mères non nécessairement ultimes conduit à une certaine insuffisance des règles (B).

1. Société mère ultime, société mère intermédiaire : l'importante question de la chaîne de détention

- 162.** Afin de bien comprendre la nuance entre les deux notions que sont « l'entité mère ultime » et la « société mère », il convient tout d'abord de les définir. On peut définir une société mère comme « une société qui détient des participations dans une société filiale, lui donnant en principe le contrôle de sociétés de celle-ci »²⁵². Un rapport présenté à l'Assemblée Nationale établit que l'entité mère ultime désigne « 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 »²⁵³. Les entités constitutives sont toutes les structures appartenant, du fait des liens de détention, au groupe.
- 163.** Cette notion d'entité mère ultime est instinctive puisqu'il suffit en quelque sorte de remonter la chaîne des détentions et d'en trouver l'entité la plus haute : celle qui n'est détenue par aucune autre structure. On retrouve cette définition en droit français quand il s'agit d'identifier la société mère d'un groupe fiscalement intégré au sens de l'article 223 A du CGI puisque cette dernière ne doit ne « pas être détenue à 95% au moins, directement

²⁵² CHONÉ & ASSOCIÉS NOTAIRES, *Société mère : lexique juridique et fiscal* [En ligne].

²⁵³ *Op. Cit.* COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, *Rapport d'information 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*, p. 98.

ou indirectement, par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés »²⁵⁴. Une entité mère ultime est nécessairement une société mère alors qu'une société mère n'est pas nécessairement ultime. Une société mère peut n'être que locale puisque sa définition n'implique pas de considérer les sociétés la détenant.

- 164.** Tous les dispositifs étudiés jusqu'à présent ne s'intéressent en rien à la position du contribuable au sein du groupe. Si tous considèrent les sociétés et entités détenues ou contrôlées par la société contribuable, le fait que cette dernière soit contrôlée par une autre entité n'est jamais mentionné. Il en résulte que les dispositifs ne s'appliquent pas à l'intégralité du groupe, mais uniquement aux entités situées en dessous de ce que l'on peut désigner comme une société mère locale.
- 165.** Ce constat est inhérent à l'unilatéralité des mesures. Pour lever un impôt sur un sujet de droit un État doit avoir un lien quelconque avec lui. Ce lien peut être de nature juridique, la nationalité d'un individu ou la résidence d'une société, ou encore, territorial du fait du lieu d'exercice de l'activité. L'impôt sur les sociétés français est, par principe, territorial bien qu'il connaisse des exceptions notamment du fait des dispositions de l'article 209 B du CGI. Une entreprise est donc imposée à l'IS français si elle exerce son activité en France. Vouloir imposer l'entité mère ultime implique de déterminer ce lien. Or il n'existe parfois aucune forme de rapport entre la juridiction et la structure constituant l'entité mère ultime.
- 166.** La notion d'entité mère ultime est déjà utilisée en fiscalité internationale notamment dans le cadre de l'action 13 du *BEPS*, dispositif multilatéral mettant en place une obligation de déclaration pays par pays pour certains groupes multinationaux²⁵⁵. En effet, « le standard minimum de l'Action 13 prévoit que l'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales dépose une déclaration pays par pays auprès de l'administration fiscale de sa juridiction de résidence »²⁵⁶.

²⁵⁴ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS – Régime fiscal des groupes de sociétés – Formation du groupe- Conditions tenant à la détention du capital des sociétés du groupe- Conditions tenant à la société mère et à la détention des filiales (BOI-IS-GPE-10-20-10-20212403)*, § 10.

²⁵⁵ OCDE, *Déclaration Pays par pays : point d'étape sur les relations d'échange et sur la mise en œuvre* [En ligne].

²⁵⁶ *Ibid*, p. 1.

167. En n'exigeant nullement l'absence de contrôle de la société mère contribuable, les dispositifs se placent dans une situation de décalage vis-à-vis de la situation économique réelle des groupes qui vont pouvoir utiliser cet écart de conception. Cette absence de considération entraîne, outre la possibilité d'une action d'évitement des groupes, une inefficience des mesures.

2. L'inefficience des mesures unilatérales sur les sociétés mères intermédiaires

168. L'inefficience des mesures ne s'appliquant pas à l'entité mère ultime s'observe à plusieurs niveaux.

169. Tout d'abord, la circonstance que les mesures nationales ne s'appliquent qu'aux entités situées, dans la chaîne de détention du groupe, en dessous de la société mère, implique que cette dernière peut, elle-même, être l'entité étrangère sous-imposée d'un autre État aux standards plus élevés. Ce possible cumul ne concerne pas uniquement les sociétés mères, mais aussi les entités qu'elles détiennent. Il peut donc y avoir superposition de l'effet de plusieurs mesures nationales d'imposition minimale effective du fait de l'absence de coordination. L'on pourrait arguer qu'il est préférable d'aboutir à une superposition des mesures qu'à leur inapplication, toutefois cela constitue une situation sous-optimale. Les entreprises supportent en effet les conséquences de l'absence de coordination.

170. Par ailleurs et surtout, le risque principal à ne considérer que les entités locales et pas l'entité mère ultime est d'abord celui de l'inversion. Une inversion est le « changement de l'emplacement de la société mère pour des raisons fiscales »²⁵⁷. Quand une entreprise pratique une mesure d'inversion, son objectif est de se placer en dehors du champ d'application géographique, notamment, des mesures d'imposition minimale effective.

²⁵⁷ CLAUSING Kimberley, SAEZ Emmanuel, ZUCMAN Gabriel, « Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition : A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals », *UCLA School Of Law, Law-Econ* [En ligne], 2021, n°20-12, p. 4. Traduction de l'original « *moving their headquarters abroad for tax purposes* ».

171. Le risque d'inversion est d'autant plus important que certains États ne mettent pas en place de mesures d'imposition minimale effective. Les groupes multinationaux sont donc tentés d'y localiser leurs sociétés mères afin d'éviter l'application des mesures, bien que certaines tiennent compte des établissements stables. Ainsi, ces États entretiennent une concurrence fiscale agressive.
172. Pour éviter cela, les États prennent des mesures anti-inversion. C'est notamment le cas des États-Unis qui ont modifié à la marge leur dispositif anti-inversion dans le *TCJA* en touchant indirectement au taux. Avant, les entreprises qui s'inversaient étaient considérées comme des entreprises américaines et donc imposées au taux de droit commun de 35%. Depuis le *TCJA*, les principes n'ont pas changé, mais le taux de l'imposition est bas en raison du changement du taux de droit commun²⁵⁸. Selon l'avocat américain Alexander LEE, les inversions viennent du fait que « [les] entreprises ont besoin d'argent et vont donc chercher les financements où elles peuvent »²⁵⁹. Il y a donc une rentabilité à l'inversion pour les entreprises.
173. Le président américain Joe BIDEN souhaite lutter davantage contre ces inversions. Il a inclut, dans son *Made In America Tax Plan*, la mesure *SHIELD* destinée à lutter contre les inversions de sociétés en « refusant aux sociétés les déductions fiscales américaines liées à des paiements faits à destination d'entités liées qui sont soumises à un faible taux effectif d'imposition »²⁶⁰. C'est une version renouvelée de *BEAT*.
174. Ces inversions contraignent les dispositifs SEC puisque « le risque d'inversion a pu être un obstacle pour certains pays comme les États-Unis de renforcer leurs mesures " sociétés étrangères contrôlées " dans le passé »²⁶¹. Ainsi, un durcissement des mesures risque de faire partir les entreprises, de générer des inversions, ce qui signifierait une inefficacité totale des dispositifs.

²⁵⁸ MEHBOOB Danish, *Foreign investors pressure young US businesses into inversions* [En ligne].

²⁵⁹ *Ibid.* Traduction de l'original : « *If these businesses need funding, then they are going to get funding any way they can* ».

²⁶⁰ *Op. Cit.* US DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The Made In America Tax Plan*, p. 12. Traduction de l'original : « *Which denies multinational corporations US tax deductions by reference to payments made to related parties that are subject to a low effective rate of tax* ».

²⁶¹ *Op. Cit.* HEY Johanna, « Guest editorial : The 2020 Pillar Two Blueprint : What can the *GLoBE* Income Inclusion rule do that *CFC* legislation can't do? », p. 10. Traduction de l'original : « *The risk of inversions may have been an obstacle for some countries like the United States to tighten their CFC regimes in the past* ».

- 175.** Toutefois, si les dispositifs ne touchaient pas les sociétés mères, mais directement les entités mères ultimes la solution pourrait être différente. *Prima facie* le fait de concentrer la mesure sur une entité unique peut sembler absurde en vue d'empêcher des migrations de sociétés mères. Il suffirait que les sociétés se localisent dans un État n'appliquant pas d'imposition minimale. Il faut toutefois revenir aux définitions de la précédente sous-division. Une société mère n'est pas nécessairement la tête de groupe. Elle peut donc n'être qu'une des étapes locales sans importance décisionnelle au sein du réseau de détention.
- 176.** En raison du jeu des détentions, il serait possible d'identifier l'entité mère ultime et d'en définir la localisation selon un critère empêchant sa manipulation aisée. La solution la plus « robuste »²⁶² serait d'utiliser un « test de substance »²⁶³ qui identifierait le lieu de localisation de l'entité mère ultime au « centre de gestion et de contrôle »²⁶⁴ du groupe, le lieu effectif de prise de décision. Un centre de décision est un élément complexe à délocaliser puisqu'il implique le déplacement de toutes les composantes de ce centre, tant les infrastructures que les individus à la tête de l'entreprise. Du fait de l'importance structurelle de l'entité mère ultime, cette délocalisation aurait d'importantes conséquences pour l'entreprise elle-même. De plus, l'image de l'entreprise pourrait entrer en considération puisque le déplacement de l'entité mère ultime dans un pays à faible fiscalité pourrait entraîner un risque réputationnel²⁶⁵.
- 177.** Toutefois, toucher l'entité mère ultime du groupe multinational ne constitue pas la réponse à toutes les faiblesses de l'unilatéralisme tous azimuts. Une imposition touchant l'entité mère ultime induit nécessairement le besoin d'une certaine coordination entre les dispositifs mis en place. Cette coordination vise à éviter que plusieurs États viennent taxer l'entité mère ultime au nom de leurs dispositions nationales en omettant l'existence des revendications des autres États.

²⁶² *Op. Cit.* DEVEREUX Michael P. (dir), *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal*.

²⁶³ *Ibid*, p. 5. Traduction de l'original : « *substantive test* ».

²⁶⁴ *Ibid*. Traduction de l'original : « *central management and control* ».

²⁶⁵ LEROY Sophie, *Un taux minimum mondial d'impôt des sociétés, c'est possible ?* [En ligne], L'Echo, 6 avril 2013.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

- 178.** Le présent chapitre nous a tout d'abord permis d'appréhender la diversité des modalités techniques des dispositifs d'imposition minimale effective. L'on peut créer une imposition minimale effective, et donc lutter contre la sous-imposition, en incluant des bénéfices à une base imposable ou en empêchant l'érosion de cette base. Bien qu'aboutissant à un résultat similaire à savoir la création d'une imposition supplémentaire, ces deux approches reposent sur des philosophies et modalités techniques différentes.
- 179.** Au-delà de la diversité des modalités techniques retenues, chaque dispositif connaît un champ d'application géographique différent. Il peut être défini tant par la localisation des entités, que par leur assujettissement à tel ou tel impôt mais aussi grâce au jeu des déductions. Les mesures d'imposition minimale reposent sur des critères de contrôle qui varient selon le dispositif et permettent de réduire ou d'agrandir leur influence. Une fois défini, parfois de manière complexe, leur champ d'application connaît des modulations du fait de clauses de sauvegarde qui viennent encore en compliquer la lecture. Chacun des dispositifs existants est différent de l'autre, si une unité est partiellement trouvée sur un point elle est battue en brèche sur un autre. Chaque frontière ouvre sur une fiscalité différente non unifiée en matière d'imposition minimale effective.
- 180.** Ainsi, chaque dispositif constitue une source de complexité en lui-même, mais aussi, et surtout eu égard aux autres dispositifs que peuvent ou que pourraient mettre en œuvre les autres États. Chaque système existe sans prendre en considération ce qui peut être fait en vue d'atteindre les mêmes objectifs dans d'autres États voisins.
- 181.** Au-delà des dispositifs étudiés, il est important de prendre la mesure de toutes les autres possibilités, celles qui existent, mais aussi celles qui pourraient exister. Si la formule de l'astronome américain Frank DRAKE permet, par un jeu de sept paramètres mathématiques, de déterminer le nombre probable de civilisations dans notre galaxie, il pourrait exister une telle formule permettant de déterminer le nombre probable de mesures d'imposition minimale effective unilatérale au sein de l'ordonnement juridique mondial. Cette complexité n'est pas sans conséquences sur les acteurs de la fiscalité internationale, tant les entreprises que les États. L'unilatéralité présente à leur égard un grand nombre de faiblesses et d'inconvénients qu'il convient désormais d'étudier.

Chapitre II : Les difficultés issues de la diversité des dispositifs

- 182.** Sans coordination, les dispositifs d'imposition minimale effective se juxtaposent. L'on aboutit à la création d'un entremêlement de mesures qui, si elles ne sont pas coordonnées entre elles, créent pour les États et entreprises un certain nombre de problèmes.
- 183.** Tout d'abord, puisque ce sont des dispositions fiscales, les entreprises se voient soumises à une superposition des charges fiscales. Chaque mesure créant une nouvelle imposition sans tenir compte des autres, seule l'entreprise voit s'accumuler les bases d'imposition et impôts supplémentaires (Section 1).
- 184.** Les conséquences de mesures fiscales ne se trouvent pas qu'au niveau de l'imposition. En effet, la fiscalité n'est pas sans conséquences sur le comportement des entreprises et des États (Section 2).

Section 1. La superposition de charges fiscales, conséquence obligatoire de la non-coordination

- 185.** La fiscalité internationale n'est régie par aucun organisme contraignant, aucune règle supranationale. Il existe toutefois des outils de coordination fiscale : les conventions fiscales bilatérales. Leur objectif est d'assurer une certaine cohérence des systèmes fiscaux nationaux, mais rien, dans leur conception et utilisation, n'impose aux États une utilisation systématique de ces conventions pour tous les dispositifs fiscaux à portée internationale présents dans leur droit (Paragraphe 1).
- 186.** Toutefois, l'utilisation des conventions fiscales bilatérales n'est pas la seule manière de coordonner des mécanismes fiscaux. Ces derniers peuvent porter en eux-mêmes des éléments de coordination et notamment, en vue d'éviter la superposition des charges fiscales, prendre en compte l'impôt payé à l'étranger. Sur ce point encore, les dispositifs ne présentent aucune homogénéité (Paragraphe 2).

Paragraphe 1. L'hypothétique coordination des mesures unilatérales par les conventions fiscales internationales

- 187.** « Les États ont, depuis longtemps, cherché à régler entre eux les problèmes de voisinage, notamment lorsqu'il est question d'évasion fiscale ou de double imposition. En la matière, la formule privilégiée demeure la signature de conventions fiscales bilatérales (ou régionales) »²⁶⁶. Les conventions fiscales internationales constituent un outil majeur de la coordination fiscale, toutefois leur champ d'application n'est pas extensible à l'infini et certains dispositifs sont conçus pour échapper à ces conventions (A). Cet état de fait pourrait être renversé par une modification des conventions fiscales bilatérales mais cette solution d'apparence simple induit en réalité une grande complexité (B).
- 188.** Notre étude se concentrera sur les conventions fiscales bilatérales fondées sur le modèle de convention mis au point par l'OCDE. En matière de conventions fiscales bilatérales « le [modèle de convention le] plus couramment utilisé à ce jour est celui issu des travaux du comité des affaires fiscales de l'OCDE »²⁶⁷. Les « pays développés s'appuient davantage sur le modèle de convention de l'OCDE »²⁶⁸ et ceux faisant l'objet de notre étude, la France et les États-Unis, en font partie.

²⁶⁶ DEBLOCK Christian et RIOUX Michèle, « L'impossible coopération fiscale internationale », *Les finances publiques* [En ligne], 2008, volume 10, n°1.

²⁶⁷ GOUTEYRON Adrien, *Projet de loi autorisant l'approbation de la convention entre la France et le Kenya en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu* [En ligne], Assemblée nationale, n°213, 2010, p. 11.

²⁶⁸ NATIONS UNIES, *Modèle de convention des Nations Unies* [En ligne].

A. Le contournement des mesures de coordination de la fiscalité internationale

- 189.** Les conventions fiscales bilatérales assurent la coordination des systèmes fiscaux nationaux en répartissant le pouvoir d'imposer entre les États parties à la convention. C'est un mode de coordination très important puisqu'en 2015, l'OCDE dénombrait un « nombre considérable de conventions bilatérales (plus de 3 000) »²⁶⁹. Ainsi, dans une situation où deux États imposent un même revenu, la convention fiscale bilatérale permet de déterminer celui qui conservera le droit d'imposer. Ces conventions pourraient être un outil permettant une meilleure articulation des dispositifs d'imposition minimale effective et ainsi d'éviter les interférences entre les différentes mesures. Toutefois ces mesures peuvent justement être conçues de sorte à contourner les dispositions des conventions fiscales bilatérales. Nous nous intéresserons ici à l'exemple français.
- 190.** L'application des conventions fiscales bilatérales se fait, en France, selon le principe de subsidiarité issu de l'arrêt du Conseil d'État *Schneider Electric*²⁷⁰ qui prévoit que « si une convention bilatérale [...] peut [...] conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale »²⁷¹. Ainsi, si la convention fiscale vient coordonner la fiscalité des États, il est nécessaire en premier lieu d'avoir dans le droit national des dispositions qui fondent la légalité de l'imposition.

²⁶⁹ OCDE, *Note explicative portant sur 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* [En ligne], p. 1.

²⁷⁰ Conseil d'État, 28 juin 2002, n°232276, *Schneider contre ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie*, publié au recueil Lebon.

²⁷¹ *Ibid.*

- 191.** L'existence de dispositions créant une imposition minimale effective dans le droit fiscal national de plusieurs États est établie. Encore faut-il que les mesures soient affectées par les conventions fiscales bilatérales.
- 192.** Certains dispositifs nationaux contournent en partie les modalités de répartition du droit d'imposer prévues dans les conventions fiscales bilatérales. Ce contournement vise à éviter que les conventions n'en neutralisent l'application. En France, dans la mesure où en application de l'article 55 de la Constitution de 1958 « les traités [...] ont [...] une autorité supérieure à celle des lois »²⁷², le législateur national doit parfois se résoudre à contourner les conventions faute de quoi ces dernières pourraient entraver l'application des mesures d'imposition minimale effectives décidées unilatéralement.
- 193.** Tel est le cas, par exemple, de l'article 209 B du CGI. Selon les dispositions de cet article, les revenus réalisés par une « entité juridique détenue majoritairement par une personne morale établie en France »²⁷³ sont « réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers »²⁷⁴ ainsi, comme le relève le BOFiP, « ces revenus ne relèvent plus de l'article " bénéfiques des entreprises " des conventions fiscales conclues par la France, qui réservent généralement l'imposition de ces bénéfiques aux États dans lesquels sont implantés les filiales et établissements stables des entreprises françaises »²⁷⁵. Les revenus relèvent des dispositions de l'article 21 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Bien que les revenus soient qualifiés de dividendes par le dispositif français c'est une qualification de circonstance, destinée à contourner la convention, elle pourrait être contestée par l'autre État. Le BOFiP anticipe cela et précise que « dans la mesure où ils ne font pas l'objet d'un paiement effectif, ils ne tombent pas dans le champ de l'article 10 du modèle de convention fiscale OCDE relatif aux dividendes »²⁷⁶. Ainsi, c'est l'article 21 du modèle de convention fiscale de l'OCDE qui s'applique et « les revenus réputés distribués par une entité soumise à un régime fiscal privilégié sont donc imposables dans le chef de la personne morale établie en France »²⁷⁷. Ainsi, la France se trouve en droit d'imposer des

²⁷² Constitution du 4 octobre 1958, Article 55.

²⁷³ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans des pays à régime fiscal privilégié – Articulation avec les conventions fiscales internationales (BOI-IS-BASE-60-10-10-20120912)*, § 1.

²⁷⁴ Code Général des Impôts, Article 209 B.

²⁷⁵ *Op. Cit.* BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans des pays à régime fiscal privilégié – Articulation avec les conventions fiscales internationales (BOI-IS-BASE-60-10-10-20120912)*, § 30.

²⁷⁶ *Ibid.*

²⁷⁷ *Ibid.*

revenus du fait de leur qualification de revenus de capitaux mobiliers alors qu'elle ne pourrait les imposer s'ils étaient qualifiés de bénéfices.

- 194.** Le dispositif *BEAT* a lui aussi une relation particulière aux conventions fiscales bilatérales puisqu'elles ne l'envisagent pas²⁷⁸. Or, le dispositif « va à l'encontre des conventions fiscales bilatérales des États-Unis, et plus précisément des articles de non-discrimination de ces conventions »²⁷⁹. Ainsi, si le dispositif français contournait les dispositions des conventions, *BEAT* va directement à leur encontre. Il s'agit d'une violation du modèle américain de convention fiscale bilatérale²⁸⁰ au titre d'une non-prise en considération des « faits et circonstances »²⁸¹ dans l'allocation des profits puisqu'ils sont par principe attribués à la structure américaine.
- 195.** Les dispositions de *BEAT* conduiraient ainsi à une situation de discrimination puisqu'elles s'appliquent à raison de la domiciliation fiscale des entités concernées. Face à cet état de fait, plusieurs solutions sont possibles. Si les États-Unis avaient voulu maintenir leur réforme, ce qui n'est plus le cas depuis la présentation du plan de relance *Made In America Tax Plan* du président Joe BIDEN, il aurait été nécessaire de changer le fonctionnement du dispositif en vue de corriger ces discriminations. Cette simplification aurait conduit à l'intégration, au sein de *BEAT*, de mécanismes tendant à la suppression des discriminations. Afin de respecter la clause de non-discrimination de l'article 9 du modèle de conventions fiscales des États-Unis, il eut été possible de fonder l'allocation des profits sur une analyse des faits et circonstances. Cela aurait encore augmenté la singularité de la mesure eu égard aux autres dispositifs présents dans le monde du fait de la teneur de ces tests. Les États-Unis ne se préoccupent pas de cette opposition entre le texte des conventions et *BEAT* puisque, contrairement à la France, les lois ne doivent pas nécessairement y être conformes aux textes conventionnels.

²⁷⁸ *Op. Cit.* HUMBERT Sylvain, *Les frontières des impôts de production*, p. 65.

²⁷⁹ WARE Troy, « The *BEAT* and bilateral tax treaties : where might the tension lead », *ABA Tax Times* [En ligne], 2018, volume n°37, n°3, p. 3. Traduction de l'original : « *The BEAT runs afoul of U.S. bilateral tax treaties, more specifically the non-discrimination articles of those treaties* ».

²⁸⁰ Les États-Unis utilisent, en plus du modèle de convention fiscale bilatérale mis au point par l'OCDE, un modèle spécifique.

²⁸¹ *Op. Cit.* WARE Troy, « The *BEAT* and bilateral tax treaties: where might the tension lead », *ABA Tax Times*, p. 34. Traduction de l'original : « *The argument is that this allocation does not require a facts and circumstances analysis* ».

196. Les États cherchent donc parfois à contourner les conventions fiscales internationales, dont l'objectif est d'assurer la coordination des leurs mesures fiscales. Elles ne constituent donc pas un outil suffisamment systématique, en l'état actuel des choses pour assurer un agencement des mesures d'imposition minimale entre les États. Toutefois, ces conventions ne sont pas immuables et à la lumière de cet état de fait l'on pourrait se demander dans quelle mesure il serait possible de les modifier afin qu'elles prennent en considération les dispositifs d'imposition minimale effective sans les neutraliser.

B. L'éventualité complexe d'une modification des conventions fiscales bilatérales

197. Les conventions fiscales bilatérales sont des instruments communs du droit international, ce sont des « traités conclus entre nations souveraines »²⁸² qui peuvent être renégociés en vue d'être modifiés. Cela a déjà été le cas par exemple en 2016 quand la convention fiscale bilatérale entre la France et le Portugal a été modifiée par voie d'avenant²⁸³. Cette adaptation des conventions fiscales bilatérales suit le « droit fiscal des États »²⁸⁴ et ses « fréquentes modifications et interprétations pour s'adapter à l'évolution des circonstances »²⁸⁵.

198. Ainsi, une modification des conventions fiscales bilatérales pour qu'elles prennent systématiquement en compte les mesures d'imposition minimale est, juridiquement, tout à fait envisageable. Toutefois, une telle entreprise est, même à l'échelle d'un seul traité, « dans la pratique [...] souvent extrêmement lente et difficile, et il n'est pas rare que la négociation d'un avenant prenne autant de temps que celle d'un traité »²⁸⁶. Au-delà des négociations, le fait de modifier une convention fiscale internationale requiert, en France, la mise en œuvre de la procédure de l'article 53 de la Constitution de 1958 qui dispose que « les traités de paix, les traités de commerce, les traités ou accords relatifs à l'organisation internationale, ceux qui engagent les finances de l'État, ceux qui modifient des dispositions de nature législative, ceux qui sont relatifs à l'état des personnes, ceux

²⁸² ARNOLD Brian J., *Introduction aux conventions fiscales* [En ligne], p. 1. Traduction de l'original : « *Treaties are agreements between sovereign nations* ».

²⁸³ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, ANNEXE-INT-Liste des conventions fiscales conclues par la France (en vigueur au 1^{er} janvier 2018) (BOI-ANNX-000306).

²⁸⁴ *Op. Cit.* ARNOLD Brian J., *Introduction aux conventions fiscales*, p. 4.

²⁸⁵ *Ibid.*

²⁸⁶ *Ibid.*

qui comportent cession, échange ou adjonction de territoire, ne peuvent être ratifiés ou approuvés qu'en vertu d'une loi. Ils ne prennent effet qu'après avoir été ratifiés ou approuvés »²⁸⁷. Cette procédure spéciale rallonge nettement le temps d'une modification des traités fiscaux puisqu'il est nécessaire que le texte négocié soit accepté par les assemblées parlementaires afin que le Président de la République puisse ratifier le traité.

- 199.** En France une telle procédure serait longue mais envisageable et utilisée relativement fréquemment puisque depuis 2011, la France a adopté ou modifié dix-sept conventions fiscales bilatérales relatives aux revenus²⁸⁸. Dans le même temps, les États-Unis en ont adopté ou modifié seulement cinq²⁸⁹. En 2018, l'avocat américain Troy WARE notait que les « renégociations semblent moins probables aujourd'hui étant donné que le Sénat n'a ratifié aucun traité fiscal depuis 2011 »²⁹⁰.
- 200.** Ainsi, les modalités procédurales et politiques de renégociation des traités fiscaux bilatéraux constituent des obstacles majeurs aux révisions en les complexifiant. Malgré cette importante complexité, une révision est toujours possible. Cette possibilité n'est pas la solution à tout. Certaines mesures, telles que l'article 209 B du CGI, sont conçues, nous l'avons vu²⁹¹, de sorte à contourner les conventions fiscales pour ne pas perdre le droit d'imposer. La France n'aurait donc de ce point de vue absolument aucun intérêt à modifier les dispositions des conventions, inspirées du modèle OCDE, auxquelles elle est partie.
- 201.** Aussi, c'est au niveau même de la convention qu'il pourrait exister un blocage. Le titre même du modèle de convention fiscale bilatérale de l'OCDE prévoit que ces conventions sont établies « pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales »²⁹². Déjà en 2014, l'OCDE indiquait que les conventions fiscales « ont également pour but d'empêcher l'évasion et la fraude fiscales »²⁹³. Bien que les qualifications de fraude ou d'évasion ne soient pas systématiquement établies dans les cas de sous-imposition, l'évitement fiscal

²⁸⁷ *Constitution du 4 octobre 1958*, Article 53.

²⁸⁸ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *ANNEXE-INT-Liste des conventions fiscales conclues par la France (en vigueur au 1^{er} janvier 2018)* (BOI-ANX-000306).

²⁸⁹ INTERNAL REVENUE SERVICE, *Table 3. List of tax treaties* [En ligne].

²⁹⁰ *Op. Cit.* WARE Troy, « The BEAT and bilateral tax treaties : where might the tension lead », *ABA Tax Times*, p. 35. Traduction de l'original : « *renegotiations seem less likely today given the U.S. Senate's failure to ratify any tax treaties since 2011* ».

²⁹¹ *Cf. Supra*. Partie 1, Chapitre 2, Section 1, Paragraphe 1, A, § 192.

²⁹² *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Titre de la convention.

²⁹³ OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune version abrégée telle qu'elle se lisait le 15 juillet 2014*, Paris : Éditions OCDE, 2014.

pouvant être légal, une extrapolation légère laisse à penser que les conventions fiscales ne doivent pas empêcher l'application de dispositifs nationaux de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales qui peuvent générer certaines doubles impositions.

- 202.** Une possibilité de modification des conventions fiscales bilatérales serait d'ajouter une clause prévoyant l'application des dispositifs nationaux de lutte contre la sous-imposition en cas de montage abusif caractérisé. Cette hypothèse pourrait être difficile à faire accepter aux États fiscalement agressifs. Un État ratifiant une convention ne saurait le faire contre son intérêt et son droit sauf à vouloir modifier ce dernier. En acceptant de telles dispositions ces États vont à l'encontre de leur positionnement en matière de concurrence fiscale. Ainsi, il paraîtrait étonnant de voir apparaître une modification des conventions fiscales qui prive de toute substance des dispositions nationales sans les remplacer, notamment des dispositions tendant à la lutte contre l'évitement fiscal.
- 203.** Ainsi, les États concevant les mesures d'imposition minimale effective, en l'absence d'accord international sur l'existence de ces mesures, de sorte à contourner les conventions fiscales, elles ne peuvent en constituer un outil de coordination. Néanmoins, les États peuvent, s'ils le préfèrent, faire usage d'autres méthodes de coordination. Une solution est d'inclure dans le dispositif national une clause qui permet la prise en compte de l'impôt payé à l'étranger.
- 204.** En contournant les conventions fiscales internationales, les États augmentent le risque d'une superposition des mesures. Cette problématique des doubles impositions peut cependant être résolue par les États eux-mêmes. Ils peuvent en effet inclure dans leurs dispositifs une prise en compte de l'imposition étrangère. Toutefois, et sans que cela ne soit une surprise, tous les mécanismes ne traitent pas le sujet de la même manière.

Paragraphe 2. Une prise en compte inégale de l'impôt payé à l'étranger

205. Un point commun à tous les dispositifs d'imposition minimale est qu'ils créent une imposition supplémentaire à celle de l'État où les revenus qui composent la base additionnelle ont été générés par l'entité contrôlée de la société contribuable. Cette imposition est un élément qu'il convient d'étudier du fait de l'importance de ses effets et des nombreuses différences entre les modalités de prise en compte de cette imposition (A). L'idée d'imputer l'impôt étranger peut être la clé pour l'acceptabilité d'une mesure d'imposition minimale effective, c'est la raison pour laquelle il convient de s'intéresser aux raisons faisant qu'il en va ainsi et aux obstacles à l'application d'une mesure simple d'imposition minimale par imputation de l'impôt étranger (B).

A. L'imputation variable de l'imposition étrangère sur l'impôt national

206. L'impôt sur les bénéfices payé à l'étranger doit être pris en compte par la mesure d'imposition minimale effective faute de quoi le dispositif n'aboutit pas à la création d'une imposition complémentaire, mais à une double imposition. Une même base sera d'abord imposée dans l'État où elle apparaît soit parce que le revenu y est déclaré, soit parce que le destinataire du paiement dont la déduction est interdite s'y trouve ; elle sera ensuite imposée dans l'État de résidence du contribuable au titre de la mesure de lutte contre la sous-imposition.

207. Il existe deux approches dans la lutte contre la double imposition²⁹⁴. La première, l'exemption, repose sur la répartition du droit d'imposer entre l'État source et l'État de résidence. Le principe est exposé en l'article 23 A du modèle de convention fiscale bilatérale de l'OCDE qui prévoit que « lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempté de l'impôt ces revenus ou cette fortune »²⁹⁵. Ainsi, selon cette méthode, un État laisse à l'autre le pouvoir d'imposer les revenus. Ce processus est tout à fait incompatible avec l'idée même d'une imposition minimale puisque si on laisse à l'un des États le pouvoir

²⁹⁴ Cette assertion repose sur les deux méthodes présentées au chapitre 5 du *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* dans sa version de 2017.

²⁹⁵ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Article 23A.

exclusif d'imposer les revenus considérés comme sous-imposés alors l'on ne peut contrer la faiblesse de l'imposition.

- 208.** L'autre approche est celle présentée en l'article 23 B du modèle de convention précité, l'imputation. Le principe est que « lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui sont imposables dans l'autre État contractant conformément aux dispositions de la présente Convention (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État ou parce que la fortune est également une fortune possédée par un résident de cet autre État), le premier État accorde :
- a) sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État »²⁹⁶.
- 209.** Le mécanisme de l'imputation porte en lui-même le caractère complémentaire de l'imposition minimale puisqu'il s'agit d'imputer sur l'impôt payé dans l'État du contribuable l'imposition payée dans l'État de source, de sorte que l'impôt de l'État du contribuable s'ajoute, dans la mesure où il lui est supérieur, au prélèvement opéré par l'État source. Ainsi, cette taxe complémentaire constitue l'imposition minimale.
- 210.** Les présents développements seront consacrés à la manière dont les dispositifs qui font l'objet de notre étude traitent la question de l'imputation de l'impôt payé à l'étranger. D'importantes variations apparaissent tant dans la manière d'imputer que dans l'importance de l'imputation.
- 211.** Tout d'abord, certaines mesures prévoient une imputation intégrale. Tel est le cas notamment de l'article 209 B du CGI précisé par l'article 102 X de l'annexe II du CGI qui dispose que « lorsque des bénéfices ou revenus positifs ont fait l'objet d'une imposition en vertu de l'article 209 B du Code Général des Impôts, les prélèvements effectués sur les distributions de ces bénéfices ou revenus positifs à la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés, conformément à une convention fiscale conclue par la France en vue d'éliminer les doubles impositions, sont imputables sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par cette personne morale »²⁹⁷. Tel est le cas,

²⁹⁶ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Article 23B.

²⁹⁷ *Code Général des Impôts*, Article 102X de l'annexe II.

comme le précise le BOFiP, lorsque la « structure soumise à un régime fiscal privilégié est une entité juridique »²⁹⁸.

- 212.** Lorsque la structure est un établissement stable il faut théoriquement se référer à la convention fiscale internationale entre les États concernés en application du principe de subsidiarité consacré par l'arrêt *Schneider Electric*²⁹⁹ précité. Puisque les revenus sont dans ce cas des bénéfices de sociétés et non plus des revenus de capitaux mobiliers, ils entrent dans le champ d'application des conventions fiscales bilatérales. Selon le BOFiP deux hypothèses peuvent se présenter. Soit la convention prévoit une clause permettant explicitement l'application de l'article 209 B du CGI et dans ce cas la France aura le droit d'imposer³⁰⁰, soit il n'y a pas cette clause et alors s'applique l'article 7 du modèle OCDE³⁰¹. Dans ce cas, les dispositions relatives à l'élimination des doubles impositions doivent être mises en œuvre : soit les bénéfices ne sont imposables que dans l'État de situation de l'établissement stable, en application d'une exemption, et l'article 209 B du CGI devient inapplicable, soit le pouvoir d'imposer est conventionnellement partagé entre les États et alors l'article 209 B du CGI peut s'appliquer³⁰². Ainsi, chaque situation demande une analyse poussée des conventions fiscales bilatérales.
- 213.** Les mesures SEC de la Directive ATAD prévoient quant à elles que « l'État membre du contribuable autorise ce dernier à déduire l'impôt payé par l'entité ou l'établissement stable de la charge fiscale qu'il supporte dans l'État dans lequel il a sa résidence fiscale ou dans lequel il est situé. La déduction est calculée conformément au droit national »³⁰³. Ainsi, la directive prévoit la méthode d'imputation, mais laisse aux États membres les mains totalement libres dans la détermination des modalités précises d'imputation.

²⁹⁸ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Modalités d'imposition- Élimination des doubles impositions (BOI-IS-BASE-60-10-30-30-20120912)*, § 30.

²⁹⁹ Conseil d'État, 28 juin 2002, n°232276, *Schneider contre ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie*, publié au recueil Lebon.

³⁰⁰ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans des pays à régime fiscal privilégié – Articulation avec les conventions fiscales internationales (BOI-IS-BASE-60-10-10-20120912)*, § 40.

³⁰¹ *Ibid.*, § 50.

³⁰² *Ibid.* Une représentation graphique des présents développements est disponible en **Annexe 2**.

³⁰³ *Ibid.*

- 214.** *GILTI* n'autorise quant à lui qu'une imputation partielle de l'impôt payé à l'étranger. En effet, les « crédits d'impôt étrangers applicables à *GILTI* sont limités de deux manières. Premièrement, ils sont limités à 80% de leur valeur. Deuxièmement, ils sont limités par les règles standards américaines relatives aux crédits d'impôt étrangers qui incluent l'obligation d'imputer certaines dépenses nationales aux revenus étrangers, ce qui réduit la valeur des crédits d'impôt étrangers applicables »³⁰⁴. Cette manière d'imputer limite incontestablement l'élimination de la double imposition.
- 215.** Le mode opératoire de *GILTI* n'est pas le seul à s'éloigner de l'imputation intégrale par crédit d'impôt qui s'applique à l'impôt sur les sociétés payé dans l'État du contribuable. Le dispositif *BEAT* se fondant initialement sur une comparaison entre la charge d'impôt payée avec et sans déduction des paiements érosifs, le fait de réduire la charge d'imposition normale par l'impôt payé à l'étranger risque d'augmenter artificiellement l'impôt supplémentaire, de créer un décalage. Pour corriger cette situation, il avait été proposé que « ces crédits ne sont pas pris en compte dans le calcul du *BEMTA* [*Base Erosion Minimum Tax Amount*] »³⁰⁵ qui est la différence entre les charges d'imposition précédemment évoquées. Cette idée a été acceptée par les services fiscaux américains lors d'un amendement final³⁰⁶. Contrairement aux autres dispositifs où l'imputation se fait en toute fin du processus d'imposition une fois une charge brute définie, dans le cadre de *BEAT* elle est intégrée dans la détermination de la taxe supplémentaire.
- 216.** Il existe ainsi une certaine diversité dans les dispositifs de lutte contre la double imposition bien que tous reposent sur le principe de l'imputation. Tous sont donc, comme le notait déjà le Sénat dans un rapport de 1998, destinés restrictivement « à dissuader la délocalisation des bénéfices à l'étranger »³⁰⁷ et non pas à créer une surimposition des bénéfices dissuadant les entreprises d'investir à l'étranger.

³⁰⁴ BUNN Daniel, *Can GILTI and the GLoBE be harmonized in a BIDEN administration?* [En ligne]. Traduction de l'original : « Foreign tax credits applicable to *GILTI* are limited in two ways. First, they are limited to 80 percent of their value. Second, they are limited by standard US rules for foreign tax credits, which include requirements to allocate some domestic expenses to foreign earnings, reducing the value of applicable foreign tax credits ».

³⁰⁵ « Proposed *BEAT* regs: modified taxable income & base erosion minimum tax amount », RIA Federal Tax Update : Thomson Reuters Checkpoint, 2018, p. 3. Traduction de l'original : « Those credits would not be taken into account in computing the taxpayer's *BEMTA* ».

³⁰⁶ FEDERAL REGISTER, *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* [En ligne].

³⁰⁷ CHAUMONT Jacques, *Projet de loi autorisant l'approbation de l'avenant à la convention entre la République française et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 9 septembre 1966 et modifiée par l'avenant* [En ligne], Sénat, n°351 (1997-1998), p. 21.

217. Le fait que l'idée même de l'imposition minimale puisse reposer sur l'utilisation d'une règle d'imputation de l'impôt étranger a pu conduire à certaines réflexions sur l'usage de ce simple principe comme mesure universelle d'imposition minimale.

B. De l'imputation de l'impôt étranger à une généralisation des crédits croisés

218. L'imputation de l'impôt étranger semble être la clé de voûte des systèmes d'imposition minimale. Elle s'opère par la création d'un crédit d'impôt dont la valeur théorique est celle de l'impôt payé à l'étranger.

219. Ainsi, l'on pourrait considérer qu'il est superflu d'utiliser des mécanismes complexes et dont les modalités varient. Il serait préférable d'utiliser un « système mondial d'imposition avec des crédits d'impôt »³⁰⁸. Ce principe est celui des « crédits croisés »³⁰⁹ selon lequel les États autorisent mutuellement l'imputation de l'impôt payé dans l'autre État.

220. Cette alternative permettrait de réduire la diversité des dispositifs non seulement du fait d'un accord international, mais aussi par l'usage d'une mécanique simple aux variations maîtrisées bien qu'il en subsiste tout de même un certain nombre³¹⁰. Toutefois la simplicité du mécanisme permettrait une lecture aisée des différentes variations et un alignement mutuel plus aisé.

221. Cette idée présente tout de même certains avantages. Si l'impôt payé à l'étranger était systématiquement transformé en crédit d'impôt imputable dans l'État du contribuable alors le principe « de neutralité des exportations de capitaux serait respecté »³¹¹. Ce point est difficilement critiquable puisque le principe même de l'imputation, si elle est intégrale, est de s'assurer que les bénéfices soient imposés dans l'État de résidence *via* une taxe qui

³⁰⁸ *Op. Cit.* SHEFFRIN Steven M., A minimal role for minimum taxes, *Columbia Journal of Law and Public Affairs*, p. 7. Traduction de l'original : « a worldwide tax system with foreign tax credits ».

³⁰⁹ *Op. Cit.* CONGRESS RESEARCH SERVICE, *Issues in International Corporate Taxation : The 2017 revision* (P. L. 115-97), p. 2. Traduction de l'original : « cross-crediting on foreign taxes ».

³¹⁰ Il pourrait en effet y avoir des variations sur le champ des impôts concernés et le caractère intégral ou non de la prise en compte de l'imposition étrangère.

³¹¹ *Op. Cit.* SHEFFRIN Steven M., A minimal role for minimum taxes, *Columbia Journal of Law and Public Affairs*, p. 7. Traduction de l'original : « a full foreign tax credit, capital export neutrality would be preserved ».

n'est que complémentaire. Cette taxe complémentaire ne servirait qu'à assurer que ce bénéfice soit imposé à un taux minimal effectif.

- 222.** Toutefois, la méthode des crédits d'impôt étranger croisés a certes l'avantage de la simplicité, mais présente un inconvénient majeur. Certains systèmes d'imposition des sociétés reposent sur un principe de territorialité. Selon ce principe, sont imposables dans l'État du contribuable uniquement les bénéfices générés par les activités qu'il y réalise. Ce principe s'oppose donc à une taxation des bénéfices générés dans un État autre que celui du contribuable, quand bien même cela se ferait par le truchement d'une structure contrôlée. C'est pourquoi, les dispositifs d'imposition minimale présents en France s'attachent à créer des exceptions au principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés fixé en l'article 209 du CGI et à permettre ainsi la remontée de bénéfices générés à l'étranger dans le giron d'une société française afin qu'ils puissent être imposés selon les règles de droit français. Ces exceptions au principe de territorialité sont justifiées par des objectifs de lutte contre la sous-imposition et, de manière générale, contre l'évitement fiscal. Ainsi, la méthode d'imputation croisée des crédits est, avant tout, un dispositif utilisable dans les États dans lesquels l'impôt sur les sociétés repose sur un principe de mondialité, tels les États-Unis ou l'Allemagne.
- 223.** Si l'imputation croisée des crédits d'impôt étrangers permet de s'assurer qu'il y a une imposition minimale effective sans risque de double imposition, la question de l'importance de l'imposition n'est pas abordée par cette méthode. Les deux impositions existantes se feraient au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés dans les États concernés. Le taux minimum serait ainsi le plus élevé des deux puisque l'entreprise devra payer, dans l'État dont le taux d'imposition serait le plus haut, un impôt plus important. La problématique se reporte donc sur la multiplicité des taux d'imposition à l'échelle mondiale. En ne fixant aucun plancher aux taux appliqués l'imposition minimale effective induite par l'imputation croisée des impôts payés à l'étranger il n'est pas possible de déterminer clairement le taux minimal constituant le plancher à la concurrence fiscale des États.

- 224.** Ainsi, d'une mesure destinée à simplifier l'imposition minimale effective l'on aboutit à une lecture très complexe d'une imposition effective certes existante, mais dont l'illisibilité rend flou l'objectif de lutte contre la sous-imposition et l'évitement fiscal. C'est pourquoi la règle de l'imputation ne peut constituer, à elle seule, une alternative viable aux mesures d'imposition minimale effectives.
- 225.** Les impositions supplémentaires se superposant, les entreprises subissent une imposition plus élevée du fait de la non-coordination des mesures. Toutefois ces conséquences fiscales ne sont pas les seuls inconvénients à l'unilatéralité. Elle influence le comportement des États, comme des entreprises, et crée à l'égard de ces dernières un certain nombre de charges administratives et fiscales supplémentaires.

Section 2. L'unilatéralité : facteur de risques pour les entreprises et les États

- 226.** Le caractère multilatéral des mesures d'imposition minimale effective génère, pour les entreprises, mais aussi pour les États, une grande insécurité. De manière indirecte, les risques contentieux liés à l'application de ces mesures concernent à la fois les entreprises et les États en ce qu'ils restreignent respectivement leur libre développement international et leur liberté d'action (Paragraphe 1).
- 227.** Au-delà de cette insécurité, l'unilatéralité des réactions étatiques à la sous-imposition a des conséquences directes pour les entreprises qui doivent assurer leur conformité à toutes les règles touchant l'une ou l'autre de leurs entités. Elles doivent donc renouveler leurs démarches de mise en conformité pour chacune de leur structure (Paragraphe 2).

Paragraphe 1. Les risques contentieux liés à l'unilatéralité des mesures

- 228.** La diversité des dispositifs unilatéraux implique un certain nombre de dangers pour les entreprises qui peuvent se trouver à devoir choisir entre sécurité juridique, préservation de leur réputation et développement international (A). Un risque existe aussi pour les États, mais d'une tout autre manière. Ceux qui instaurent ce type de mesures ne sont pas à l'abri de mesures de rétorsion de la part de leurs homologues (B).

A. La peur du risque, frein au développement international des entreprises

- 229.** Dans une communication de 2016, la Commission européenne notait que « les entreprises sont confrontées à une insécurité juridique [...] en raison de l'existence des 28 politiques nationales différentes »³¹². Cette remarque se comprend d'autant plus aisément que l'on se place du point de vue d'un pays tiers à l'Union Européenne. Bien qu'il s'agisse d'un marché unique, une entreprise américaine qui souhaite s'implanter en Europe devra s'adapter au régime fiscal de chacun des États membres. À l'échelle mondiale, cette insécurité augmente proportionnellement avec le nombre d'États en jeu puisque chacun peut appliquer un dispositif fonctionnant différemment.
- 230.** La lutte contre l'évitement fiscal conduit donc à créer, lorsqu'elle est menée de manière unilatérale et non coordonnée, une situation dans laquelle les entreprises prennent des risques en s'étendant et ces mesures ne touchent plus seulement des cas d'évitement fiscal. Ces risques peuvent les dissuader d'entreprendre ou de poursuivre le développement de leur activité à l'international.
- 231.** Comme le note le Conseil des Prélèvements Obligatoires « la prévisibilité de l'imposition et la sécurité juridique sont des facteurs qui ressortent de manière importante »³¹³ au moment du choix du lieu d'installation d'une entreprise. Cette assertion peut sembler constituer un lieu commun, mais le rapport étaye son propos en indiquant que « 60% des entreprises ayant participé à l'enquête [du FMI et de l'OCDE menée en 2017 auprès de 700 entreprises et 25 administrations] décrivent en effet les incertitudes en matière d'imposition des bénéficiaires ou de TVA comme très, voire extrêmement importantes dans les choix d'investissement et de localisation »³¹⁴. Il y a ainsi une véritable crainte de la part des entreprises à s'installer dans d'autres États quand leur système fiscal crée de l'incertitude.
- 232.** L'insécurité juridique peut conduire, pour les entreprises, à un tarissement de leur développement international.

³¹² COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil européen et au conseil : sur une stratégie extérieure pour une imposition effective* [En ligne], COM(2016) 24 final, 28 janvier 2016, p. 2.

³¹³ *Op. Cit.* DESMETTRE Sandra, SCHNEIDER Juliette, *La situation des prélèvements obligatoires sur les entreprises en France et chez ses principaux partenaires économiques*, p. 27.

³¹⁴ *Ibid.*

- 233.** Les craintes des entreprises ne résultent pas exclusivement de la complexité des dispositifs mis en place, mais aussi de l'importance des risques contentieux liés à leur mise en oeuvre. En effet, « la résolution des conflits, et notamment les délais de résolution, sont également identifiés comme une cause importante d'incertitude »³¹⁵. La question du contentieux est tangible puisque « d'après l'état des lieux dressé dans le rapport *Tax policies in the EU*, environ 2000 litiges transfrontaliers étaient pendants à la fin 2018, dont de nombreux litiges en cours depuis au moins deux ans »³¹⁶. La quantité et la longueur des conflits indiquent le risque qu'ils représentent pour une entreprise. Les litiges sont courants et peuvent hypothéquer, du fait de leur durée, la rentabilité de l'installation.
- 234.** Les entreprises ne sont pas les seules touchées par cette insécurité puisque les États, pourtant à l'initiative des mesures d'imposition minimales, sont aussi concernés.

B. La peur des rétorsions internationales, frein à la mise en place des mesures nationales

- 235.** « Les pays accordent de l'importance à leur souveraineté en matière fiscale, mais acceptent de la restreindre à la fois par des instruments juridiques stricts (OMC, accords régionaux, conventions bilatérales de double imposition) et souples (concernant par exemple l'échange d'informations et *BEPS*) »³¹⁷. Les États peuvent donc, en théorie, adopter toutes les mesures de lutte contre la sous-imposition qu'ils souhaitent au nom de leur souveraineté.
- 236.** Toutefois, les mesures d'imposition minimale effective ont une portée internationale inhérente à leur statut de dispositif de lutte contre la concurrence fiscale agressive. De ce fait, elles ont de grandes chances d'entrer dans le champ d'application d'instruments juridiques internationaux tels que l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) et d'y créer un différend. À l'OMC, « un différend naît lorsqu'un pays adopte une mesure de politique commerciale ou d'autre nature qui est considérée par un ou plusieurs autres membres de l'OMC comme une violation des accords de l'OMC ou un manquement aux

³¹⁵ *Ibid.*

³¹⁶ *Ibid.*

³¹⁷ *Op. Cit.* FMI, *Document d'orientation du FMI, fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale*, p. 46.

obligations »³¹⁸. Il est donc nécessaire qu'un État agisse pour que l'OMC puisse éventuellement sanctionner une mesure nationale de lutte contre la sous-imposition. Or, certains États ont tout intérêt à agir contre ces dispositifs puisqu'ils constituent, pour leur modèle d'attractivité économique fiscale, une menace importante.

- 237.** Cette possibilité pourrait, par exemple, concerner *BEAT* qui « semble manifestement contraire aux règles de l'OMC en ce qu'il [*BEAT*] conduirait à imposer des achats faits auprès d'entreprises étrangères là où ceux réalisés auprès d'entreprises américaines seraient exemptés, et grèvent les filiales américaines d'entreprises étrangères en imposant les versements qu'elles feraient à leurs sociétés mères »³¹⁹. La Commission européenne va dans le même sens et considère que « *BEAT* pourrait donner lieu à une discrimination et à une incompatibilité avec les règles de l'OMC [...] »³²⁰.
- 238.** Certains États se passent de l'OMC pour appliquer des sanctions. C'est par exemple le cas des États-Unis qui ont mis en place des « mesures de rétorsion à l'encontre des pays qui, comme la France, ont d'ores et déjà adopté des taxes nationales unilatérales sur les géants du numérique »³²¹. Ces mesures ont pris la forme de sanctions douanières avec sursis, s'appliquant en cas d'impasse diplomatique³²² et ont conduit la France à suspendre la mise en œuvre effective des mesures litigieuses³²³.
- 239.** Ces sanctions sont des réactions à l'unilatéralité des mesures, les États ne pouvant défendre leurs intérêts *ex ante* autour d'une table de négociation, ils sont tentés de le faire *ex post*. La diplomatie est donc utilisée en réaction, dans un contexte de sanction et non en prévention afin de parvenir aux mêmes objectifs que les mesures nationales tout en évitant les controverses internationales.
- 240.** L'action unilatérale n'est donc préjudiciable aux seules sociétés. Ces dernières doivent, si elles ne veulent pas subir de conséquences délétères, se limiter à un développement

³¹⁸ *Op. Cit.* CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée*, p. 133.

³¹⁹ *Op. Cit.* GIRAUD Joël, *Rapport fait au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, après engagement de la procédure accélérée, portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (n°1737)*, p. 39.

³²⁰ MOSCOVICI Pierre, Réponse à une question du Parlement européen au nom de la Commission européenne [En ligne], n°E-000381/2018, 22 mars 2018. Traduction de l'original : « *The Erosion and Anti-abuse Tax (BEAT) could rise to discrimination and incompatibility with WTO rules [...]* ».

³²¹ *Op. Cit.* BOUISSOU Julien, MICHEL Anne, *Impôt des multinationales : un aggiornamento fiscal se prépare*.

³²² MEYER Damien, *Taxe GAFA : Les États-Unis sanctionnent la France... avec sursis* [En ligne], Le Monde, 10 juillet 2020.

³²³ BIDAN Marc, *Pourquoi la France suspend la taxe GAFA* [En ligne], The Conversation, 3 février 2020.

purement national. Si toutefois elles font le choix de se déployer internationalement alors elles devront assumer les conséquences financières d'une telle entreprise et assurer la mise en conformité du groupe vis-à-vis de chacun des dispositifs existants. Les États en sont aussi victimes. Leur possibilité d'action unilatérale contre la sous imposition apparaît ainsi limitée, notamment pour les plus petits d'entre-deux, par le risque réel de sanctions commerciales ou politiques qui pourraient leur être imposées.

Paragraphe 2. Les surcoûts liés aux démarches de mise en conformité

- 241.** Chaque entité d'un groupe multinational étant indépendante fiscalement elle doit être en accord tant avec le droit de son État d'établissement, qu'avec celui de l'État de résidence de la société contribuable soumise à des mesures d'imposition minimale effective.
- 242.** La grande diversité des dispositifs nationaux induit qu'à chaque mesure à laquelle il convient de se conformer, les travaux et efforts demandés peuvent être importants. Ils sont surtout différents selon les systèmes.
- 243.** Cette mise en conformité nécessaire pour chaque entité du groupe, considérée comme indépendante, implique l'existence d'une charge administrative mais aussi financière supplémentaire pour les groupes multinationaux (A). Ces coûts de mises en conformité sont par ailleurs augmentés par l'instabilité potentielle des mesures nationales (B).

A. Une charge augmentée à mesure du développement international de l'entreprise

- 244.** « Certaines grandes entreprises ont à faire face à 170 systèmes différents »³²⁴, ces entreprises doivent donc s'adapter à un grand nombre d'ensembles de règles sans cohérence ou coordination obligatoire afin d'éviter les risques contentieux. Le fait de se mettre en conformité implique la réalisation d'un certain nombre d'actions et de déclarations en fonction des systèmes.
- 245.** À titre d'exemple, les articles du Code Général des Impôts qui précisent les dispositions de l'article 209 B prévoient ainsi une série d'obligations déclaratives tant à raison de l'entité contribuable, mais aussi « à raison des structures soumises à un régime fiscal privilégié dès l'instant où une personne morale établie en France entre dans le champ d'application de l'article 209 B du CGI et même lorsque les résultats reconstitués de la structure établie hors de France font apparaître un déficit »³²⁵. L'article 102 Z de l'annexe II au CGI prévoit notamment « pour chaque entité juridique mentionnée au a [entités juridiques établies ou constituées hors de France soumise à un régime fiscal privilégié] ou chaque entreprise mentionnée au b [entreprise établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié], l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat établis selon les règles fixées par les articles 102 U et 102 V »³²⁶.
- 246.** Au-delà des obligations déclaratives, l'article 102 U de l'annexe II au CGI prévoit que « la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés doit établir un bilan de départ pour chaque entreprise ou entité juridique établie ou constituée hors de France, mentionnée au 1 du I de ce même article. L'actif net de ce bilan sert de base à la détermination des résultats de cette entreprise ou de cette entité juridique »³²⁷. Ces obligations déclaratives et comptables doivent être effectuées pour chacune des entités selon les règles du Code Général des Impôts français³²⁸. Il n'est pas possible, pour le

³²⁴ COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen* [En ligne], ASSEMBLÉE NATIONALE, n°3193, 9 juillet 2020, p. 46.

³²⁵ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéficiaires réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Obligations déclaratives, contrôle fiscal, pénalités et recouvrement (BOI-IS-BASE-60-10-50-20142305)*, § 10.

³²⁶ *Code Général des Impôts*, Article 102 Z de l'annexe II.

³²⁷ *Code Général des Impôts*, Article 102 U de l'annexe II.

³²⁸ *Code Général des Impôts*, Article 209 B.

contribuable, d'utiliser les données issues des règles comptables du pays d'installation. Il est donc nécessaire de constituer pour chacune des entités une comptabilité française.

- 247.** Les coûts générés par ces démarches sont importants. Selon une étude de la Banque Mondiale, une entreprise française de taille moyenne passerait 139 heures par an³²⁹ à effectuer sa comptabilité ce qui inclut « le temps pris pour préparer, remplir et payer les trois types d'imposition majeurs : l'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée ou imposition sur les ventes et les impositions sur le travail »³³⁰. Certes, ces données sont approximatives, mais elles permettent de prendre la mesure de l'importance de la charge pour une entreprise de taille moyenne. Nous perdrons en précision et pertinence en multipliant simplement ce chiffre de 139 heures par le nombre d'entités d'un groupe pour en estimer la charge comptable. Cette approximation serait le fait d'économies d'échelles et de la limitation de notre étude à l'imposition des bénéficiaires, mais l'ordre de grandeur présenté permet tout de même d'apprécier la charge de travail représentée par la mise en conformité fiscale. Selon le Conseil des Prélèvements Obligatoires « les coûts de conformité à la fiscalité sont également distorsifs et doivent être minimisés »³³¹. Dans une communication de 2011, la Commission estime qu'« une grande entreprise consacre plus de 140 000€ (0,23% de son chiffre d'affaires) aux dépenses liées à la fiscalité lors de l'ouverture d'une nouvelle filiale dans un autre État membre »³³².
- 248.** L'exemple du régime de l'article 209 B du CGI permet d'apercevoir le type de formalités que doivent effectuer les entreprises multinationales.
- 249.** Les coûts sont à mettre en résonance avec les éléments abordés précédemment et notamment la possibilité qu'une entité se voit appliquer des régimes d'imposition minimale effective par plusieurs États différents.
- 250.** Cette charge supplémentaire est augmentée par un phénomène assez inévitable, lié à l'évolution même des interactions internationales et des politiques publiques des différents États, qu'est l'instabilité des mesures d'imposition minimale.

³²⁹ THE WORLD BANK, *Paying Taxes - Doing Business- World bank Group* [En ligne].

³³⁰ THE WORLD BANK, *Paying Taxes methodology* [En ligne]. Traduction de l'original : « *The indicator measures the time taken to prepare, file and pay three major types of taxes and contributions : the corporate income tax, value added or sales tax, and labor taxes* ».

³³¹ *Op. Cit.* DESMETTRE Sandra, SCHNEIDER Juliette, *La situation des prélèvements obligatoires sur les entreprises en France et chez ses principaux partenaires économiques*, p. 40.

³³² COMMISSION EUROPÉENNE, *Proposition de directive du Conseil, concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés* [En ligne], COM(2011) 121 final, 16 mars 2011, p. 6.

B. Une charge renouvelée à chaque modification des mesures

- 251.** Outre les questionnements actuels sur l'imposition minimale dont il sera longuement question au sein de la seconde partie de cette étude, les dispositifs unilatéraux d'imposition minimale peuvent évoluer et évoluent déjà rapidement.
- 252.** Le Conseil des Prélèvements Obligatoires note que « s'il n'est pas anormal que les règles fiscales évoluent en fonction des circonstances et des débats politiques, la France se distingue de ses partenaires économiques par une grande instabilité fiscale. Il en résulte une crédibilité limitée aux yeux des entreprises, et un coût de gestion de l'instabilité et la complexité fiscale qui pénalise probablement les entreprises ne pouvant s'offrir les services de cabinets spécialisés »³³³. L'instabilité générale des règles fiscales est donc une réalité à double tranchant. Elle est nécessaire puisque les mesures doivent s'adapter, mais constituent aussi une faiblesse.
- 253.** Dans le cadre des dispositifs unilatéraux d'imposition minimale, cette instabilité est d'autant plus considérable que leur absence de coordination n'empêche en rien leur application simultanée. L'instabilité dont il est ici question est à la fois celle des dispositifs d'imposition minimale, mais aussi de la fiscalité en général. Les mécanismes d'imposition minimale ont connu certaines évolutions récentes. Il a été précédemment question de la mise à jour des dispositions de l'article 238 A du CGI dont le seuil définissant un régime fiscal privilégié est passé de 50% de l'imposition française sur les mêmes revenus à 40%. Cette évolution est majeure puisque des entreprises non concernées par la mesure se sont trouvées dans son champ d'application.
- 254.** L'article 238 A du CGI n'est pas le seul dispositif à avoir évolué. Les dispositifs américains ne sont pas en reste du fait des « règlements »³³⁴ de l'administration fiscale américaine (*IRS*) qui viennent en modifier le texte. En ce qui concerne *GILTI*, la base de données *Westlaw Classic* dénombre pas moins de seize règlements, proposés ou acceptés, simplement pour les « dispositions générales ». Les modifications apportées sont tout sauf marginales. Pour *GILTI*, le règlement final du 23 juillet 2020 institue une exonération de

³³³ *Op. Cit.* CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée*, p. 118.

³³⁴ « Règlement » est une traduction de « *Regulations* ».

la mesure en cas de paiement d'une imposition effective d'au moins 90% de l'impôt sur les sociétés américain et définit aussi les « unités testées » en vue de calculer le taux étranger d'imposition effective³³⁵.

- 255.** À cette modification importante s'ajoute une réforme majeure de *GILTI*. La jeune mesure introduite par la loi *TCJA* du 22 décembre 2017 s'apprête en effet à connaître, dans le cadre du *Made In America Tax Plan*, une série de modifications importantes : l'exonération à hauteur d'un bénéfice de routine de 10% sera supprimée, le taux effectif sera doublé et *GILTI* ne sera plus calculé en agrégeant tous les revenus mondiaux du contribuable, mais pays par pays³³⁶. Le *Made In America Tax Plan* ne touche pas seulement *GILTI* puisque *BEAT* est, comme étudié précédemment³³⁷, aussi concerné.
- 256.** Au-delà des modifications touchant directement les mesures d'imposition minimale, certains dispositifs font, directement ou indirectement, référence au droit commun de l'imposition des sociétés de l'État. Ainsi, la moindre réforme de l'impôt sur les sociétés d'un État risque de concerner une entité située dans un autre pays à des milliers de kilomètres et impliquer une multitude de formalités administratives supplémentaires pour un groupe. Ces derniers doivent ainsi s'adapter à chacune des modifications, même mineures, de la fiscalité de tous les États dans lesquels ils sont implantés.
- 257.** Ainsi, si la conformité aux dispositions fiscales constitue par essence une obligation, la multiplication des entités et des dispositifs auxquels il convient de s'adapter impose une charge très importante aux groupes multinationaux. Cette situation n'est pas acceptable pour beaucoup de ces derniers. Selon la Professeure Rebecca CHRISTIE « les entreprises préfèrent opérer dans un environnement de certitudes et de stabilité. Face aux 140 régimes fiscaux existants, elles souhaiteraient aussi que les règles soient cohérentes et appliquées de la même façon partout dans le monde ». Les multinationales soutiennent les négociations en cours, dit-elle. Quant à la somme d'environ 100 milliards qu'elles devraient déboursier, elles la supporteraient plutôt facilement »³³⁸. Ainsi, les groupes multinationaux estiment leur tranquillité d'action à une somme, cumulée, de 100 milliards de dollars.

³³⁵ *Code Of Federal Regulations*, Guidance under Sections 951A and 954 regarding income subject to a High Rate of foreign Tax (TD 9902).

³³⁶ *Op. Cit.* US DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The Made In America Tax Plan*, p. 12.

³³⁷ *Cf. Supra*. Partie 1, Chapitre 1, Section 1, Paragraphe 1, B, 1, § 55.

³³⁸ ETWAREEA Ram, *Fiscalité : Washington dynamise les débats* [En ligne], *Le Temps*, 22 mai 2021. Le nombre de systèmes fiscaux change selon les sources, mais l'ordre de grandeur reste le même.

CONCLUSION DU CHAPITRE II

- 258.** L'unilatéralité non coordonnée des mesures n'est ainsi pas qu'un état de fait sans conséquences. L'objectif de neutralité de la fiscalité des entreprises, une fiscalité qui n'influence pas les choix effectués, est là bien mis à l'écart. Les entreprises doivent prendre en compte les risques liés aux mesures d'imposition minimale dans le cadre de leur développement. Cela peut les conduire à effectuer des choix dont la pertinence économique est plus faible lorsque le risque fiscal est trop grand pour procéder autrement. Les États sont aussi victimes de cette insécurité. Chacun défend son économie et agit contre celui qu'il considère comme constituant un danger pour cette dernière. Les choix des États sont donc influencés par la menace de sanctions de la part des autres juridictions.
- 259.** Ainsi, la fiscalité internationale voit ses acteurs, entreprises comme États, mis sous pression et ne pouvant agir librement. Si toutefois les entreprises souhaitaient tout de même s'étendre à l'échelle internationale alors la multitude des mesures unilatérales constituerait pour elle une charge financière et administrative non négligeable.

CONCLUSION DE LA PARTIE I

- 260.** Cette première partie montre et démontre la conception unilatérale et non coordonnée des mesures de lutte actuelle. L'objectif était de présenter de manière claire la situation à l'aube de 2021 tant dans les éléments qui la composent, les mesures, que dans ses conséquences.
- 261.** Alors que ces lignes sont écrites, en milieu d'année 2021, l'OCDE s'emploie à encourager les représentants de 139 États³³⁹ à négocier une mesure construite, précise et multilatéralement conçue destinée à créer à l'échelle mondiale une imposition minimale effective. Ces discussions internationales constituent à l'heure actuelle l'œuvre de coordination fiscale en matière de lutte contre la sous-imposition des bénéficiaires des sociétés la plus aboutie.
- 262.** Il sera ainsi question, lors de la seconde partie de ce mémoire, des travaux menés par l'OCDE portant sur la lutte contre la concurrence fiscale agressive et notamment la sous-imposition. Cette seconde partie s'attachera à décrire et analyser lesdits travaux dans leur état d'avancement actuel. La discussion constitue une actualité brûlante puisque c'est en juillet 2021 que le G20 a adopté le premier accord validant les mesures négociées au sein de l'OCDE.
- 263.** La suite de notre étude nous permettra notamment de voir en quoi l'harmonisation proposée répond à un grand nombre de problématiques précédemment exposées.

³³⁹ OCDE, *Membres du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Mise à jour : février 2021* [En ligne].

PARTIE II : LE PROJET *GLOBE* : UN PLAN CONCERTE DE LUTTE CONTRE LA SOUS- IMPOSITION PAR L'IMPOSITION MINIMALE EFFECTIVE

- 264.** Face aux problématiques soulevées par l'unilatéralisme, « la régulation de la concurrence fiscale, si elle doit se faire, ne peut donc être que collective »³⁴⁰. Cette volonté de changement est globale puisque comme le notait Pascal SAINT-AMANS au cours d'une réunion de consultation publique portant sur *GLOBE* : « nous n'avons entendu personne dire que la fiscalité internationale est parfaite [...] c'est une nouveauté »³⁴¹.
- 265.** À la demande du G20, l'OCDE a créé une nouvelle discussion au sein de son Cadre inclusif qui est un groupe de travail de « plus de 125 pays et juridictions »³⁴² conçu pour que « les pays et juridictions intéressés, y compris les économies en développement, puissent participer sur un pied d'égalité à l'élaboration de standards sur les problématiques relatives au *BEPS*, tout en s'associant à l'examen et au suivi de la mise en œuvre du projet *BEPS* »³⁴³. La discussion portait initialement sur un « programme de travail visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie »,³⁴⁴ mais pourrait aboutir à ce qui est considéré comme un « *aggiornamento* »³⁴⁵ et même une « révolution fiscale »³⁴⁶ : un impôt minimum effectif mondialisé.
- 266.** Ce projet de l'OCDE nommé « proposition *GLOBE* » pour « *Global Anti-Base Erosion Proposal* » traduisible par « proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition » est une des deux propositions d'un programme plus général comprenant deux piliers. Le premier consiste en une règle de répartition des bénéfices à l'échelle internationale, conçue de sorte à ne pas tenir compte de la présence physique de

³⁴⁰ STANKIEWICZ Lukasz, « Le rôle de l'OCDE dans la régulation de la concurrence fiscale », *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, 2021, n°2, p. 237.

³⁴¹ WHITE Josh, *ITR live : OECD consultation on pillar two* [En ligne]. Traduction de l'original : « *We've not heard anyone say that the international tax system is perfect, [...] that's a change* ».

³⁴² OCDE, *L'OCDE sollicite les commentaires du public sur la Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GLOBE) au titre du Pilier 2* [En ligne].

³⁴³ OCDE, *Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS* [En ligne], p. 1.

³⁴⁴ *Op. Cit.* OCDE, *L'OCDE sollicite les commentaires du public sur la Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GLOBE) au titre du Pilier 2*.

³⁴⁵ *Op. Cit.* BOUISSOU Julien, MICHEL Anne, *Impôt des multinationales : un aggiornamento fiscal se prépare*.

³⁴⁶ *Ibid.*

l'entreprise multinationale. Le second, l'imposition minimale effective, constitue l'objet de l'étude de la présente partie.

- 267.** Résolument tourné vers l'idée d'une mesure mondialement harmonisée, le projet propose l'inclusion au sein d'un même ensemble normatif des règles d'inclusion du revenu et d'interdiction de la déduction de paiements érosifs de base (Chapitre 1). Au-delà du *negotium*, le projet ayant une ambition mondiale, sa mise en œuvre est une question cruciale et doit être réalisée de manière à permettre une efficacité et une réelle application des normes (Chapitre 2). L'ambition mondiale de *GLOBE* conduit nécessairement à s'interroger sur la relation entre ce projet et l'espace juridique *sui generis* qu'est l'Union Européenne (Chapitre 3).

Chapitre I. La création d'un dispositif unique : voie d'harmonisation de l'imposition minimale effective

268. Les dispositifs unilatéraux existants n'offrent aucune forme d'unité. Le projet *GLOBE*, en tant que projet unique conçu comme un tout, permet par sa nature même une telle harmonisation. Cette dernière est tout d'abord assurée par l'inclusion au sein d'un même ensemble normatif des différentes typologies de règles existantes mais aussi de mesures permettant leur coordination (Section 1). Ce dispositif unique présente un risque majeur qui est celui de sa complexité. En mettant en œuvre des règles aux fonctionnements différents et un système permettant leur coordination, l'on risque d'aboutir à un ensemble particulièrement complexe. Face à cela l'OCDE lutte depuis le début du projet et affiche une exigence de simplicité qui cache toutefois une complexité certaine des mesures (Section 2).

Section 1. L'inclusion sous un projet unique de multiples règles

269. Une étude de règles issues du projet *GLOBE* laisse voir une conception bipolaire du projet. Le premier pôle contient les règles opérationnelles, le second les règles de coordination. Il convient ainsi de s'intéresser d'une part au fonctionnement des règles dans leur version disponible à l'heure de l'écriture de ces lignes (Paragraphe 1). Les discussions étant en cours et l'OCDE préparant un accord au G20 en deux temps, le premier en juillet 2021 pour le principe et le second en octobre de la même année pour fixer les détails, il n'est à l'heure actuelle aucune version définitive précise desdites règles. Pour autant, ce qui est certains, c'est que le fait d'inclure dans un même instrument des règles de différentes natures tendant au même objectif impose de prévoir une hiérarchisation de ces règles. (Paragraphe 2).

Paragraphe 1. L'intégration de règles d'inclusion du revenu et de non-déduction des paiements sous-imposés

- 270.** La principale qualité du projet *GLoBE* est d'intégrer, dans le même ensemble normatif, une règle d'inclusion du revenu, telle que celle du dispositif *GILTI*, mais aussi une interdiction de déduire certains paiements considérés comme érosifs de base, comme celle de l'article 238 A du CGI. Cette association permet de pallier la potentielle inefficience de l'une de ces règles.
- 271.** Les principes de fonctionnement de ces deux règles ayant été décrits lors de la première partie de cette étude, il convient de s'intéresser aux modalités de mise en œuvre de celles prévues par l'OCDE. Ainsi, il sera tout d'abord question des tests d'applicabilité des règles *GLoBE* (A), puis nous nous intéresserons aux détails de ces mesures, tels qu'ils sont disponibles en juillet 2021 (A).

A. Une définition commune des champs d'application matériels et géographiques

- 272.** Un rapport de l'OCDE sur le *blueprint*³⁴⁷ du Pilier deux contient un diagramme synoptique qui « donne une vue générale des différentes étapes à suivre pour appliquer les règles *GLoBE* aux entités constitutives en propriété exclusive du groupe »³⁴⁸. Il en résulte que l'applicabilité des règles *GLoBE* doit être déterminée au terme d'un examen en trois étapes successives qui portent tour à tour sur la nature de l'entité, son chiffre d'affaires et sa sous-imposition.
- 273.** Le premier test consiste à déterminer si l'entité est un groupe d'entreprises multinationales (groupe d'EMN) puisque les futures règles ne s'appliqueront qu'à eux. L'OCDE définit cette notion par référence aux critères utilisés dans le cadre des groupes consolidés³⁴⁹. Il n'est toutefois pas nécessaire que le groupe réalise une telle consolidation puisqu'il peut y avoir groupe si ce dernier « [était] tenu de le faire [NDA : consolider ses comptes] si

³⁴⁷ Le mot *blueprint* peut être traduit par « plan » ou « projet ». Toutefois l'OCDE utilise, même dans ses documents en français, le terme anglais c'est pourquoi ce terme sera utilisé.

³⁴⁸ OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2* [En ligne], 22 décembre 2020, p. 22. Le diagramme est en **Annexe 3**.

³⁴⁹ *Ibid*, p. 24.

des participations dans l'une ou l'autre de ces entreprises [constitutives du groupe] étaient cotées en bourse »³⁵⁰. Ces définitions sont « identiques à celles utilisées aux fins de la déclaration pays par pays »³⁵¹ ce qui permet de mieux cerner les règles de consolidation puisqu'elles sont déjà utilisées depuis l'entrée en vigueur de cette déclaration le 1^{er} janvier 2016³⁵². Les instructions relatives à la déclaration pays par pays précisent que « le rapport sur l'Action 13 ne cite aucune norme comptable particulière dont il conviendrait d'utiliser les règles de consolidations »³⁵³, la solution est donc d'utiliser les règles de l'entreprise mère ultime du groupe qu'elle soit cotée en bourse ou non³⁵⁴. Derrière l'apparente diversité générée par cette solution, se trouve en réalité une idée permettant à un groupe d'appliquer un ensemble unique de normes sans avoir à générer une nouvelle comptabilité. Ainsi, certes la diversité existe, mais c'est entre les groupes et non en leur sein, ce qui réduit leurs besoins en termes de mise en conformité.

- 274.** Une fois le groupe EMN identifié, le second test est celui du chiffre d'affaires. Comme les règles relatives aux déclarations pays par pays, « les règles *GLoBE* visent les groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de l'exercice précédent est supérieur à 750 millions d'euros ou à un montant équivalent en monnaie nationale »³⁵⁵. L'objectif est tout d'abord « d'exclure les petites et moyennes entreprises (PME) opérant dans plusieurs juridictions pour lesquelles l'application de ces règles pourrait représenter une charge beaucoup plus lourde [...] entre 85% et 90% des groupes d'EMN sont exclus du champ d'application de ces règles »³⁵⁶. Malgré cela, l'application de *GLoBE* n'est pas pour autant anecdotique puisque, bien qu'elle touche seulement « environ 8 000 entreprises³⁵⁷ » dans le monde, « les groupes d'EMN concernés par la déclaration pays

³⁵⁰ *Ibid.*

³⁵¹ *Ibid.*, p. 26.

³⁵² OCDE, *BEPS Action 13, Déclaration pays par pays : Manuel pratique de mise en œuvre*, [En ligne], Éditions de l'OCDE, 2017.

³⁵³ OCDE, *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays : BEPS Action 13* [En ligne], Éditions de l'OCDE, 2019, p. 18.

³⁵⁴ *Ibid.*, p. 22. Si l'entité mère ultime n'est pas cotée en bourse alors le groupe choisi, par le truchement de la société mère ultime, entre des « principes comptables généralement reconnus » et les « normes internationales IFRS ».

³⁵⁵ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 43.

³⁵⁶ *Ibid.*

³⁵⁷ *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 89.

par pays représentent plus de 90% du chiffre d'affaires réalisé par les entreprises au niveau mondial »³⁵⁸.

- 275.** Ces deux premières conditions d'applicabilité permettent de déterminer un périmètre d'entreprises potentiellement concernées par la mesure. Le diagramme, conformément à ce qui a été établi dans les *blueprints*, ne présente aucun test relatif à l'activité ou à la nature du groupe³⁵⁹. Mais il résulte de la déclaration adoptée au Cadre inclusif³⁶⁰, par 131 États, que le périmètre de la mesure est réduit par l'exclusion des « activités de transport maritime international, telles que définies dans le Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE »³⁶¹. La déclaration crée aussi une exclusion à raison de la nature des structures. Sont concernées par cette exception « les entités publiques, organisations internationales, organisation à but non lucratif, fonds de pension ou fonds d'investissement qui sont des Entités Mères Ultimes (EMU) d'un Groupe d'EMN ou toute structure de détention utilisée par ces entités organisations »³⁶².
- 276.** Le dernier test d'applicabilité de *GLOBE* présenté par le diagramme concerne la sous-imposition. Il se fait en deux temps. Dans un premier temps on vérifie que « le TEI [Taux Effectif d'Imposition] d'une juridiction dans laquelle le groupe d'EMN exerce est inférieur au taux minimum convenu »³⁶³. Le calcul se fait *via* une agrégation par juridiction ce qui signifie que l'on prend en compte les impôts « sur l'ensemble des bénéficiaires ou revenus [...] réalisés par une personne morale [...] ainsi que tout impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés (" IS ") de droit commun »³⁶⁴ juridiction par juridiction. Si le TEI est supérieur au taux minimum alors *GLOBE* ne s'applique pas.

³⁵⁸ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*.

³⁵⁹ Le président Donald TRUMP souhaitait pour le premier pilier que les entreprises du numérique puissent opter ou non pour l'application des mesures. Dans une consultation publique de 2019, l'OCDE s'interroge sur « l'opportunité ou non d'exceptions applicables à des secteurs ou branches d'activités spécifiques » (OCDE, *Document de consultation publique, Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (« GLOBE »)- Pilier deux* [En ligne], 8 novembre 2019), cela ne sera pas repris dans les *blueprints* qui prévoyaient que « les règles de *GLOBE* sont conçues pour s'appliquer à toutes les entreprises en activité. L'exclusion d'un secteur spécifique pourrait soulever des risques *BEPS* supplémentaires et des problèmes d'équité entre les différents secteurs d'activités et juridictions » (*Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 43).

³⁶⁰ OCDE, *OECD Secretary-general tax report to G20 finance ministers and central bank governors Italy* [En ligne].

³⁶¹ CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* [En ligne], p. 5.

³⁶² *Ibid*, p. 4.

³⁶³ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 79.

³⁶⁴ *Ibid*, p. 50.

- 277.** Le taux minimum est, depuis le programme de travail du projet, un « pourcentage fixe »³⁶⁵. Cette solution est la plus logique à l'échelle internationale. L'usage d'un taux relatif fondé sur un taux d'IS national « donnerait lieu à des variations importantes des taux utilisés en vertu de la règle d'inclusion »³⁶⁶ ou bien nécessiterait un accord sur un pays de référence ce qui abolirait toute stabilité. Le taux retenu par le Cadre inclusif est, après que plusieurs valeurs ont été envisagées³⁶⁷, « d'au moins 15% »³⁶⁸. Ce taux est supérieur à celui initialement envisagé de 12,5%. Il fut même, brièvement, évoqué un taux de 21% lors du retour des États-Unis dans les négociations³⁶⁹.
- 278.** Dans un second temps, l'on doit déterminer un taux d'imposition effectif ajusté dont le but est de « lisser les effets des différences temporaires et de la volatilité »³⁷⁰. Ces ajustements portent notamment sur les « reports des pertes et des excédents d'impôt »³⁷¹. Ce taux ajusté sera comparé au taux minimum d'imposition déterminé par *GLOBE*.
- 279.** Cette construction en deux étapes s'explique aisément par une volonté de réduire les démarches pour l'entreprise puisque si elle est exclue de *GLOBE* au premier test alors il n'est de raison de réaliser les ajustements. Si l'entreprise passe le premier test alors elle devra les réaliser mais *GLOBE* ne sera mis en œuvre que si le TEI ajusté, plus précis, est effectivement inférieur au taux minimum.
- 280.** Une fois tous ces examens passés, *GLOBE* pourra s'appliquer. L'on remarque une certaine simplicité des tests à réaliser. Les critères de consolidation et de chiffre d'affaires sont des informations déjà détenues par les groupes et les administrations qui n'ont pas à user de critères différents en fonction des juridictions. Quand un point de variation apparaît, les groupes n'en sont point victimes puisque c'est leur entité mère qui déterminera la voie à suivre par l'ensemble des entités et non pas la société établie dans la juridiction d'implantation. Les tests ne laissent que peu de place à l'interprétation, il suffit en quelque sorte d'appliquer une formule pour vérifier la complétion des conditions.

³⁶⁵ *Op. Cit.* OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 31.

³⁶⁶ *Ibid.*, p. 31.

³⁶⁷ Le taux de 15% est un compromis entre la valeur initialement envisagée de 12,5% et celui de 21% soutenu par les États-Unis lors de leur retour dans les négociations.

³⁶⁸ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 4.

³⁶⁹ Les débats autour de la valeur de ce taux seront traités ultérieurement. *Cf. Infra.* Partie 2, Chapitre 2, Section 1, Paragraphe 1, A, 2, § 382-383.

³⁷⁰ INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Pilier 2, Matinée fiscale du jeudi 15 avril 2021* [En ligne], p. 11.

³⁷¹ *Ibid.*, p. 12.

281. Ainsi, *GLOBE* offre des critères clairs d'applicabilité. Une fois les tests effectués, il convient de s'intéresser au contenu des mesures proposées par *GLOBE*.

B. *GLOBE* : l'alliance de quatre règles créant une imposition minimale effective mondiale

282. Les mesures dites de « prélèvement de l'impôt *GLOBE* »³⁷² peuvent être réparties en deux groupes³⁷³ : les « règles d'inclusion »³⁷⁴ et « règles sur les paiements érosifs »³⁷⁵.

283. Le premier groupe comprend tout d'abord la règle principale du projet *GLOBE* à savoir la Règle d'Inclusion du Revenu (RIR) ainsi que la règle de substitution. La RIR *GLOBE* fonctionne de la même manière que les règles nationales d'inclusion du revenu : « une entité mère [...] doit comptabiliser la part qui lui revient sur les bénéfices réalisés par chacune de ses entités constitutives situées dans une juridiction à faible fiscalité, après quoi elle devra supporter l'impôt supplémentaire consécutif à concurrence du taux minimum »³⁷⁶. Le calcul se fait en deux temps avec tout d'abord le « pourcentage de l'impôt supplémentaire requis pour porter le montant total de l'impôt sur les revenus dans cette juridiction à hauteur de celui résultant de l'application du taux minimum »³⁷⁷ puis ce « pourcentage d'impôt supplémentaire est [...] appliqué au revenu de chaque entité constitutive située dans cette juridiction à faible fiscalité »³⁷⁸.

284. La base d'imposition retenue dans la RIR est déterminée à partir des « états financiers établis selon la norme comptable utilisée par la société mère de la multinationale pour préparer ses états financiers consolidés [,] il doit s'agir des normes *IFRS* ou d'une norme comptable reconnue »³⁷⁹. L'usage d'une telle base permet, du fait de la publicité internationale de ses normes, d'assurer une certaine transparence. Cependant, des ajustements seront nécessaires « afin d'éliminer des éléments de revenu spécifiques de la

³⁷² BOCQUET Delphine, *Pilier 2 – Les modalités de prélèvement de l'impôt GLOBE : de la RIR à la RPII* [En ligne].

³⁷³ ARSENE TAXLAND, *Atelier Arsene de la fiscalité, Fiscalité internationale et prix de transfert* [En ligne], p. 11.

³⁷⁴ *Ibid.*

³⁷⁵ *Ibid.*

³⁷⁶ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 126.

³⁷⁷ *Ibid.*

³⁷⁸ *Ibid.*

³⁷⁹ *Ibid.*, p. 15.

base d'imposition, tels que les dividendes intragroupes, et d'y intégrer certaines dépenses, telles que la rémunération fiscalement déduite sous forme d'actions »³⁸⁰. Parmi les ajustements opérés à la base d'imposition se trouve notamment l'« exclusion basée sur la substance et reposant sur une formule »³⁸¹ dont le principe est qu'un certain montant « égal à la somme des frais de personnel et des immobilisations corporelles »³⁸² soit exclu de la règle d'inclusion. L'objectif est de déterminer un « taux de rentabilité fixe pour les activités substantielles menées dans une juridiction »³⁸³ afin que l'imposition minimale ne touche que les revenus supérieurs aux bénéfices de routine. Il s'agit là d'une similarité importante avec *GILTI* à tel point que l'OCDE a effectué, dans ses projets, une partie de ses calculs en supposant ce taux de rentabilité égal à 10%³⁸⁴ soit le taux initialement retenu par *GILTI*. Le bénéfice de routine retenu par le Cadre inclusif est finalement « un montant de revenu représentant au moins 5% (durant la période de transition de 5 ans, au moins 7,5%) de la valeur amortissable des actifs corporels et de la masse salariale »³⁸⁵. L'on note ainsi une baisse du taux mais le principe reste le même. Il s'explique par l'objectif de la mesure qui n'est pas de créer une imposition principale mais de limiter la concurrence fiscale agressive.

- 285.** La seconde règle rattachable au groupe des règles d'inclusion est la règle de substitution qui « supprime les obstacles conventionnels qui empêchent l'application de la RIR à certaines succursales, et qui se déclenche lorsqu'une convention fiscale oblige par ailleurs un État contractant à employer la méthode de l'exemption »³⁸⁶. Contrairement à la RIR, il s'agit non pas d'une règle principale, mais secondaire. Le principe de substitution ne vise pas à créer une imposition complémentaire, mais à empêcher que les règles conventionnelles d'exemption constituent un obstacle à l'imposition supplémentaire. Il s'agit d'un correctif des conventions fiscales bilatérales fondées sur le modèle OCDE qui visent à lutter contre la double imposition et dont la conception n'intègre pas les questions de sous-imposition. Le fait d'avoir à créer cette règle est un marqueur du changement de

³⁸⁰ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2.*

³⁸¹ *Ibid.*, p. 91.

³⁸² *Ibid.*, p. 104.

³⁸³ *Ibid.*, p. 105.

³⁸⁴ OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, points clés* [En ligne], 2020, p. 28.

³⁸⁵ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 4.

³⁸⁶ *Op. Cit.* OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, points clés*, p. 18.

philosophie au niveau de l'OCDE, la sous-imposition n'était pas un problème, c'est désormais quelque chose de grave et il faut adapter les anciens outils internationaux. Cette règle n'est toutefois pas évoquée au sein de l'accord signé par le Cadre inclusif, l'on peut ainsi s'interroger sur la pérennité de la disposition³⁸⁷.

- 286.** Le projet *GLOBE* contient un second ensemble de mesures qui concernent les paiements érosifs de base. La règle principale est celle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII). Elle « vise à protéger les juridictions contre l'érosion de la base d'imposition résultant des paiements intragroupes effectués au profit d'entités faiblement imposées, tout en évitant que l'application conjointe des règles *GLOBE* n'assujettisse les groupes d'EMN à une imposition de leurs revenus supérieure au taux minimum dans les juridictions où ils opèrent »³⁸⁸. La RPII « utilise les mêmes mécanismes que la RIR pour déterminer le TEI de la juridiction de l'EMN et le montant d'impôt à répartir »³⁸⁹, il en va de même pour les définitions et exclusions. La RPII a toutefois un champ d'application plus restreint que la RIR puisqu'elle constitue une « protection ciblée contre les paiements susceptibles d'éroder la base d'imposition »³⁹⁰. Pour parvenir à l'impôt supplémentaire, il est exigé de réaliser des ajustements dont l'OCDE ne précise « aucun mécanisme [il] appartient donc aux juridictions qui choisissent d'adopter la RPII de la transposer dans leur droit interne. L'ajustement pourrait ainsi être mis en œuvre au travers d'une limitation ou d'un refus de déduction pour les paiements à des parties liées ou sous la forme d'un impôt supplémentaire »³⁹¹. Il s'agit là d'un des rares points majeurs d'imprécision du projet *GLOBE* qui crée non pas une obligation de moyens, mais de résultats qui laisse aux États une certaine liberté dans l'adoption des mesures. La particularité principale de la RPII est qu'elle opère une répartition de l'impôt supplémentaire « entre les entités soumises à la RPII de leur juridiction »³⁹². Le système de répartition se fait « soit au prorata des paiements intragroupes faits au pays concerné par toutes les entités appliquant la RPII, soit en cas d'insuffisance résiduelle d'imposition, au prorata des charges nettes intragroupes de ces entités »³⁹³. Cela signifie que « lorsque la RPII s'applique, l'impôt

³⁸⁷ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.*

³⁸⁸ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 139.

³⁸⁹ *Ibid.*, p. 142.

³⁹⁰ *Ibid.*, p. 139.

³⁹¹ *Ibid.*, p. 153.

³⁹² *Ibid.*, p. 142.

³⁹³ FOUREL Éric, DESCHAMPS Valentin, *Pilier 2 de la proposition GLOBE de l'OCDE : en marche vers un taux d'imposition minimal pour les multinationales* [En ligne].

supplémentaire est attribué proportionnellement entre les entités qui appliquent la RPII [...] d'abord aux entités qui effectuent des paiements directs à l'entité constitutive faiblement taxée, puis à toutes les entités du groupe qui enregistrent des charges nettes intragroupes »³⁹⁴. Ainsi l'impôt supplémentaire incombera aux entités du groupe liées par des paiements à celle faiblement imposée. Si ces entités liées ne sont pas assujetties à la RPII alors le dispositif s'étend pour toucher celles effectuant des paiements à d'autres entités du groupe. Dans les deux cas, la logique est de toucher des entités payant celle sous-imposée. La hiérarchie des clés de répartition « garantit que la RPII attribue l'impôt supplémentaire en priorité aux juridictions où il existe un lien direct et facilement identifiable entre le paiement et le transfert des bénéfices intragroupe »³⁹⁵.

- 287.** La RPII est complétée par une règle similaire à la règle de substitution : la règle d'assujettissement qui « ajoutée aux conventions fiscales, autorisera la juridiction du payeur à prélever une RAS sur le paiement à hauteur d'un taux correspondant à la différence entre le taux minimum [...] et le taux nominal ajusté »³⁹⁶. Cette règle touche une liste limitée de paiements « qui présentent un risque accru d'érosion de la base d'imposition »³⁹⁷. Contrairement aux autres règles, il n'est nullement question d'une agrégation, mais de « l'impôt applicable à un élément de revenu »³⁹⁸ entre « parties liées »³⁹⁹. La déclaration du Cadre inclusif précise au sujet de cette règle que « le taux minimum de la RAI [autre dénomination de la RAS] sera compris entre 7,5% et 9% »⁴⁰⁰.
- 288.** Toutes ces règles différentes ne sont pas conçues comme s'appliquant par option en pouvant se substituer l'une à l'autre, mais bien en tant qu'ensemble ordonné de mesures. Cela explique, par exemple, la forme même de la RPII. Elle n'est pas prévue comme une règle principale mais secondaire. *GLOBE* met ainsi en place un certain nombre de règles permettant de garantir la coordination des mesures.

³⁹⁴ *Op. Cit.* OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, points clés*, p. 23.

³⁹⁵ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 143.

³⁹⁶ *Op. Cit.* INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Pilier 2, Matinée fiscale du jeudi 15 avril 2021*, p. 26.

³⁹⁷ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 168.

³⁹⁸ *Ibid.*, p. 169.

³⁹⁹ *Ibid.*

⁴⁰⁰ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 5.

Paragraphe 2. La mise en place de règles claires de coordination et d'application

289. Ainsi, le projet *GLoBE* organise l'applicabilité de ses règles opérationnelles *via* une série de dispositions d'agencement qui sont pour certaines incluses au sein même des systèmes opérationnels (A). Au-delà de la question du choix de l'ordre de priorité des règles, le projet *GLoBE* prévoit, du fait de sa considération du groupe comme une entité unique, la manière dont le groupe d'EMN sera touché, en tant que tel, par ces mesures (B).

A. Une hiérarchie interne aux règles *GLoBE*

290. Les règles d'assujettissement et de substitution fonctionnant sur un plan différent des autres règles *GLoBE* en étant des règles secondaires, la hiérarchie entre les dispositions concerne essentiellement la RIR et la RPII⁴⁰¹.

291. L'OCDE explicite cette priorité en indiquant que « la règle d'inclusion du revenu est prioritaire par rapport à la RPII »⁴⁰², la RPII étant qualifiée de « filet de sécurité »⁴⁰³ dans le cas où la RIR ne pourrait s'appliquer. Cette priorité implique qu'« aucun impôt supplémentaire ne peut être considéré comme devant faire l'objet d'un ajustement au titre de la RPII pour une entité constitutive faiblement imposée qui est contrôlée, directement ou indirectement, par une entité constitutive étrangère soumise à une RIR mise en œuvre conformément aux règles *GLoBE* »⁴⁰⁴.

⁴⁰¹ Contrairement à la RIR et la RPII, la règle d'assujettissement crée une imposition sans considération du groupe, tandis que la règle de substitution ne sert qu'à faciliter l'application d'une autre règle et non pas à créer une imposition minimale effective du groupe (Cf. *Supra*. Partie 2, Chapitre 1, Section 1, Paragraphe 1, B), c'est pourquoi elles ne seront pas traitées dans les présents développements.

⁴⁰² *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 140.

⁴⁰³ *Op. Cit.* OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, points clés*, p. 18.

⁴⁰⁴ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier*, p. 140.

- 292.** La RPII trouve ainsi à s'appliquer lorsque ni la juridiction de l'entité mère ultime ni celle de la mère intermédiaire n'appliquent la RIR⁴⁰⁵, ce qui rend la règle « non applicable aux EC [entités constitutives] contrôlées, directement ou indirectement, par une EC étrangère assujettie à une RIR »⁴⁰⁶.
- 293.** La hiérarchie mise en œuvre se constate aussi dans le fonctionnement des règles, notamment la RPII. Cette dernière étant une sécurité à la RIR, « le total des ajustements qu'elle prévoit ne peut dépasser, pour chaque juridiction, le montant de l'impôt supplémentaire nécessaire pour porter le TEI de l'EMN au taux minimum applicable dans chaque juridiction où celle-ci exerce ses activités »⁴⁰⁷. Cela signifie que le montant d'impôt supplémentaire au titre de la RPII est plafonné par celui qui aurait pu être obtenu en application de la RIR.
- 294.** Le choix de cette hiérarchie n'est pas fait au hasard. Selon le Docteur Achim PROSS, chef de la division *International Co-operation and Tax Administration* au sein de l'OCDE, « la raison de la priorité de la règle d'inclusion du revenu est qu'elle rend la mise en conformité et l'administration beaucoup plus facile que la règle relative aux paiements sous-imposés »⁴⁰⁸. La RPII constitue une règle particulièrement complexe notamment du fait de la répartition entre les États qui implique un besoin de coordination de ces derniers et qu'ils échangent des informations ; il existe aussi un risque plus grand de double imposition⁴⁰⁹. Ainsi, elle doit rester d'application marginale pour limiter les points de friction pouvant mener à des différends, ces derniers constituant une problématique importante du projet *GLOBE*. En réduisant les occurrences d'application de la RPII on limite les problèmes qui peuvent en émerger.

⁴⁰⁵ *Op. Cit.* INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Pilier 2, Matinée fiscale du jeudi 15 avril 2021*, p. 19.

⁴⁰⁶ *Ibid.*

⁴⁰⁷ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier*, p. 148.

⁴⁰⁸ SUNDARAVELU Anugraha, *Pillar two poses incentive dilemma for developing countries* [En ligne]. Traduction de l'original : « *The rationale for leading with the income inclusion rule is that it makes compliance and administration much easier than the undertaxed payment rule, according to Pross.* ».

⁴⁰⁹ *Ibid.* Traduction de l'original : « *The undertaxed payments rule is the more complicated rule as it has more coordination with countries and more risks of double taxation with information not as easily available to tax administration* ».

295. Les avantages de l'ordre d'application des mesures tel qu'actuellement conçu n'emportent pas une adhésion unanime. Ce serait « l'éléphant dans la pièce »⁴¹⁰ pour certains États. Dans les réponses aux consultations publiques de l'OCDE des observateurs se disent « profondément préoccupés par le fait que cette règle [la RPII] (basée sur le pays source) a été réduite au statut de " filet de sécurité " »⁴¹¹, ils « estiment crucial que la priorité soit donnée aux règles avantageant les pays sources »⁴¹². Selon Martin HEARSON, il serait préférable de changer l'ordre des règles et de commencer « par celles qui ont le plus de chance d'offrir des droits d'imposition aux pays en développement »⁴¹³. L'ordre qu'il met en avant change radicalement de celui de l'OCDE puisque la RPII deviendrait prioritaire et intercale entre les deux mesures opérationnelles la règle d'assujettissement⁴¹⁴. Cette vision n'est pas retenue, « il a été suggéré que l'ordre des règles n'aurait que peu d'importance étant donné que leur fonction est de changer les comportements et de combattre l'évitement fiscal, non d'augmenter le revenu de manière directe »,⁴¹⁵ mais l'auteur est dubitatif à cause des « prises de positions fortes adoptées par les pays d'un côté comme de l'autre »⁴¹⁶.
296. Cette question de la priorité pourrait être rendue obsolète par une réflexion en cours, notamment dans le monde universitaire, sur une modification du projet *GLoBE* pour « éliminer les différences en allouant le droit à taxer additionnel à chaque pays »⁴¹⁷. Ce projet nommé *METR* pour *Minimum Effective Tax Rate Proposal* fera l'objet de développements ultérieurs⁴¹⁸. Il pourrait constituer, en raison de la répartition de l'impôt supplémentaire qu'il organise, une manière d'échapper totalement à la problématique du choix d'un ordre qui favorise les États de sources et ceux de résidence. Les rôles des États

⁴¹⁰ *Op. Cit.* SUNDARAVELU Anugraha, *Pillar two poses incentive dilemma for developing countries*. Traduction de l'original : « Victoria Perry, deputy director at the Fiscal Affairs Department of the IMF, called the rule order question "the elephant in the room" for developing countries ».

⁴¹¹ 11. 11. 11, ALLIANCE SUD, APIT PORTUGAL, et al., *Submission to the Public consultation on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints* [En ligne], p. 10. Traduction de l'original : « We are deeply concerned that this (source country based) rule has been reduced to a "backstop" option ».

⁴¹² *Ibid*, Traduction de l'original : « We find it crucial that the priority be given to source country rules ».

⁴¹³ HEARSON Martin, *Négociation sur les taxes professionnelles à l'OCDE : enjeux pour les pays en développement en 2020* [En ligne]. N°20, Janvier 2020, p. 9. Traduction de Cyrielle HAVARD-BOURDAIS.

⁴¹⁴ *Ibid*, p. 8.

⁴¹⁵ *Ibid*, p. 9.

⁴¹⁶ *Ibid*.

⁴¹⁷ *Op. Cit.* SUNDARAVELU Anugraha, *Pillar two poses incentive dilemma for developing countries*. Traduction de l'original : « Their proposal would eliminate the difference; allocate some additional taxing rights to each country which they refer to as a minimum effective tax rate proposal [METR] ».

⁴¹⁸ *Cf. Infra.* Partie 2, Chapitre 1, Section 2, Paragraphe 2, B.

sont ainsi renversés, les États de l'entité mère ultime, des sociétés mères intermédiaires et des entités constitutives ont, en fonction des situations, des prérogatives différentes⁴¹⁹.

- 297.** Une autre solution possible serait de simplifier la règle du RPII⁴²⁰ notamment pour les pays aux faibles capacités d'administration. Cela apparaît peu satisfaisant puisque *GLOBE* présente l'avantage de l'harmonisation et introduire un dispositif différent nuirait à cet objectif. De plus, les précédents travaux de l'OCDE ont pu montrer que face aux difficultés des pays à faible capacité d'administration, l'organisation préfère assister plutôt que de simplifier la règle RPII⁴²¹.
- 298.** L'OCDE détermine ainsi quelle règle s'applique prioritairement mais prévoit aussi la manière dont ces règles s'appliquent aux groupes qui sont considérés comme existant en tant que tel. Il s'agit là d'une particularité de *GLOBE*. Elle est permise par la coordination internationale, essence même du dispositif, qui permet de toucher l'ensemble des entités juridiques d'un groupe, et ainsi le traiter comme un ensemble unique, nonobstant son absence de personnalité juridique. Ainsi, il y a une considération du groupe comme un tout qui ne repose non pas sur une assimilation de ce dernier à un sujet de droit unique, mais simplement par l'inclusion de toutes ses entités dans le champ d'action de la mesure du fait de l'intervention d'un grand nombre d'États.

⁴¹⁹ Afin de clarifier le rôle de chaque État un diagramme est présent en **Annexe 4**. Il reprend celui présenté par l'OCDE tout en intégrant le cas de l'utilisation du *METR* et en colorant différemment chaque type de juridiction (abritant l'entité mère ultime, les sociétés mères intermédiaires ou simplement des entités constitutives sans statut particulier).

⁴²⁰ Cf. *Infra*. Partie 2, Chapitre 1, Section 2, Paragraphe 2, B.

⁴²¹ Cf. *Infra*. Partie 2, Chapitre 2, Section 2, Paragraphe 1, A, 2, § 432.

B. Une application ordonnée des mesures aux groupes multinationaux

- 299.** La réforme fiscale de l'OCDE « s'écarte sensiblement de l'approche fondée sur les entités distinctes et la comptabilité séparée en matière d'imposition »⁴²² ; le projet *GLOBE* est bâti la prise en compte des groupes internationaux en tant qu'ensembles uniques d'entités constitutives.
- 300.** Considérer le groupe comme une entité unique permet de ne pas limiter l'action de la règle à une seule de ces entités constitutives ayant un lien avec l'État qui prend la mesure. Les mesures *GLOBE* ayant vocation à être adoptées par un grand nombre d'États, l'OCDE peut estimer qu'il sera possible de toucher l'ensemble du groupe, en appliquant le dispositif à l'échelon le plus élevé de la chaîne de détention ce qui semble le plus pertinent. L'on peut même prévoir des solutions en cas d'impossibilité d'y accéder.
- 301.** *GLOBE* repose sur une approche dite descendante prenant « comme point de départ, la juridiction de l'entité mère ultime et [impliquant] que cette entité applique la règle d'inclusion du revenu dans la juridiction où elle est située »⁴²³. C'est par l'entité mère ultime qui est la « référence pour l'application d'autres règles *GLOBE* »⁴²⁴ que l'application des mesures commence ; si elle « n'applique pas la règle d'inclusion du revenu [parce que l'État dans lequel elle est établie ne lui impose pas], c'est la société mère située à un niveau inférieur dans la chaîne de propriété qui le fera »⁴²⁵. Au-delà d'un simple point d'accroche, l'entité mère ultime et son traitement par *GLOBE* laissent à penser qu'« apparaît une sorte de notion d'État de résidence du groupe, lequel a un droit primaire de récupérer les impôts sur les bénéfices sous-imposés réalisés à l'étranger par des filiales ou des établissements stables du groupe »⁴²⁶. Cette approche peut présenter certaines inquiétudes vis-à-vis des risques d'inversion puisque c'est à l'État de la société mère ultime qu'incombe la responsabilité d'appliquer la RIR en premier lieu. On peut, tout d'abord, noter que l'OCDE ne se limite pas à l'entité mère ultime. Son approche

⁴²² PERROTIN Frédérique, « Quelle réforme mondiale de l'impôt sur les sociétés ? », *Les petites affiches* [En ligne], 2020, n°3, p. 4.

⁴²³ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 129.

⁴²⁴ *Ibid*, p. 30.

⁴²⁵ *Ibid*, p. 129.

⁴²⁶ RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE Emmanuel, GLON Guillaume, *La révolution de la fiscalité internationale n'est pas pour 2020 : rendez-vous l'année prochaine ?* [En ligne].

descendante permet d'imposer d'autres entités du groupe plus basses dans la chaîne de détention.

- 302.** Une telle approche permet de remédier au problème précédemment évoqué de la « société mère intermédiaire » puisqu'il n'y aura de descente dans la chaîne de détention qu'en cas d'inexistence de la RIR dans la juridiction de l'entité mère ultime. Même en cas de passage de l'entité mère ultime à une autre société du groupe, celle-ci sera toujours celle ayant le plus haut niveau de détention possible. Ainsi, pour échapper totalement aux règles *GLoBE*, situer l'entité mère ultime dans un État n'appliquant pas la RIR ne suffit pas. Cet évitement par inversion peut être rendu complexe notamment si un grand nombre d'États adoptent les mesures *GLoBE*.
- 303.** L'OCDE présente plusieurs autres avantages de l'approche descendante notamment une « réduction des charges de conformité et des problèmes de coordination »⁴²⁷ puisqu'elle « réduit le nombre de juridictions dans lesquelles la règle d'inclusion du revenu est susceptible de s'appliquer, et par conséquent, rend le processus moins complexe »⁴²⁸. En limitant le nombre d'États impliqués l'OCDE réduit aussi le nombre d'États nécessaires pour que *GLoBE* puisse convenablement s'appliquer.
- 304.** Cette approche agit en complément de la hiérarchie entre RIR et RPII puisque « s'il n'existe pas de RIR dans les États qui pourraient avoir vocation à l'appliquer, c'est à l'État (ou aux États) qui se sont dotés d'une règle relative aux paiements insuffisamment imposés de faire jouer leur propre mécanisme en limitant les déductions fiscales des paiements faits par les entités établies sur leur territoire au profit d'autres entités du même groupe établies dans des États où le taux d'imposition est inférieur au taux minimum »⁴²⁹.
- 305.** Cette conception ordonnée selon la structure du groupe constitue, *prima facie*, une rupture avec les travaux de l'OCDE, notamment le *BEPS*. Alors qu'en 2015 le principe était un alignement du lieu d'imposition avec le lieu de création de la valeur⁴³⁰ ce n'est pas le cas dans *GLoBE* qui s'intéresse à l'entité mère ultime du groupe. Cette idée est cependant relativisée notamment du fait du caractère secondaire de l'impôt créé par *GLoBE*⁴³¹.

⁴²⁷ *Ibid.*

⁴²⁸ *Ibid.*

⁴²⁹ GUTMANN Daniel, « La France pourrait-elle appliquer unilatéralement le Pilier 2 ? », *Fiscalité internationale*, 2020, n°4, p. 1.

⁴³⁰ ENGLISCH Joachim, « International Effective Minimum Taxation – analysis of *GLoBE* (Pillar Two) », *SSRN* [En ligne], 2021.

⁴³¹ *Ibid.*

- 306.** Outre le caractère secondaire de l'impôt additionnel créé par *GLOBE*, il convient de ne pas omettre un autre aspect des travaux de l'OCDE, le premier pilier du projet global de réforme de la fiscalité internationale. Il vise à créer de nouvelles règles de répartition du droit d'imposer entre les États, ainsi il n'est pas nécessaire que *GLOBE* remplisse cet objectif.
- 307.** L'ampleur du projet et son ambition mondiale conduisent à un risque important d'aboutir à un dispositif d'une complexité inouïe. Les négociateurs ont eu conscience de cet écueil et ont affiché tout au long des discussions une volonté ferme de favoriser la simplicité.

Section 2. La volonté affichée de l'OCDE d'obtenir un dispositif limpide

- 308.** Toutes les communications et publications de l'OCDE sur le projet *GLOBE*, insistent sur l'idée d'une simplicité maximale des mesures. Pour autant, *GLOBE* est une mesure indéniablement complexe (Paragraphe 1). Par ailleurs, les arbitrages en faveur d'une simplification du dispositif ont induit un certain nombre de faiblesses, de sorte qu'il est légitime de s'interroger sur la pertinence de la mise en place d'une mesure plus complexe mais plus juste (Paragraphe 2).

Paragraphe 1. GLOBE, une complexité dissimulée sous des apparets de simplicité

- 309.** L'OCDE insiste de manière récurrente sur la simplicité des mesures *GLOBE*. Le projet se devait d'être lisible et d'application aisée (A). Toutefois, les détails de conception de *GLOBE* étant largement publics, un grand nombre d'observateurs notent que, malgré ses autocongratulations, l'OCDE a en réalité proposé un dispositif extrêmement complexe. Cette complexité, redoutée, est toutefois nécessaire pour conserver la pertinence des règles mises en œuvre (B).

A. La mise en valeur constante des exigences de l'OCDE

- 310.** L'OCDE a fait, pour plusieurs raisons, de la simplicité des mesures un objectif prioritaire tout au long de leur conception, des premières lignes directrices aux derniers développements (1). Cette simplicité s'exprime au travers d'un certain nombre de mesures et de modalités qui visent à alléger le dispositif tant pour les entreprises multinationales que pour les États chargés de son application (2).

1. La simplicité : un impératif prioritaire du projet *GLoBE*

- 311.** Les Américains usent de l'expression « *it's not rocket Science*⁴³² » pour désigner les sujets peu complexes, cette expression pourrait être « *it's not the international tax system* ». Le professeur Michael DEVEREUX note à ce titre que « le vrai problème du système fiscal international est sa complexité »⁴³³. Cette problématique a été très tôt prise en compte par l'OCDE dans le cadre du projet *GLoBE*.
- 312.** Avant même d'être nommé et officiellement né, le projet *GLoBE* comprenait dans son cahier des charges l'idée de proposer des mesures simples. Une note politique de janvier 2019, première pierre dans la construction du projet, précisait que « lors de ses travaux, le Cadre inclusif s'emploiera à trouver un juste équilibre entre les impératifs de précision et de simplicité »⁴³⁴. Cet impératif de simplicité se retrouve par la suite dans le programme de travail⁴³⁵ et dans les rapports sur les *blueprints*⁴³⁶. L'objectif a donc été poursuivi et constitue encore un point majeur du projet que l'on peut retrouver dans la déclaration du Cadre inclusif qui précise au titre de la simplification que « le cadre de mise en œuvre prévoira des régimes de protection et/ou d'autres mécanismes »⁴³⁷.

⁴³² Les deux expressions peuvent être traduites par « Ce n'est pas de la science des fusées » et « Ce n'est pas de la fiscalité internationale ».

⁴³³ CONWAY Ed, *Ireland Rejects President Biden's global corporate tax plans and will keep 12.5% rate, finance minister tells Sky News* [En ligne], Sky News, 26 mai 2021. Traduction de l'original : « [...] the real problems of the international tax system, which are complexity ».

⁴³⁴ OCDE, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique. Telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019* [En ligne], p. 3.

⁴³⁵ *Op. Cit.* OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*.

⁴³⁶ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*.

⁴³⁷ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 5.

- 313.** Il est important à ce stade de s'intéresser à ce qu'est la simplicité dans le cas d'une mesure de fiscalité internationale. Les demandes des fiscalistes peuvent aider à cela et l'on peut constater que « les professionnels de la fiscalité mettent l'accent sur la simplicité de la mise en conformité et de la certitude fiscale dans le deuxième pilier lorsqu'il s'agit de l'interaction des règles de l'initiative *GLOBE* avec [celles du premier pilier] ainsi qu'avec d'autres ensembles de règles tels que le projet *BEPS* de l'OCDE et certaines mesures unilatérales »⁴³⁸. Ils espèrent non pas des mesures simples dans leur formulation ou leur interprétation mais des règles dont l'interaction et la mise en œuvre ne doivent pas présenter de difficultés particulières. La simplicité s'apprécie donc non pas à la lecture du texte, mais dans l'application des règles prévues.
- 314.** Cette simplicité fait référence à un certain nombre de problématiques qu'il est nécessaire de solutionner ou du moins de ne pas amplifier. Le premier inconvénient d'une mesure complexe intéresse les capacités administratives requises pour la mettre en œuvre, d'autant qu'il faut se souvenir que les pays en développement ont moins de moyens pour administrer les impôts de sorte que « tout ce qui est plus compliqué, toutes choses égales par ailleurs, risque de faire échouer l'objectif de générer davantage de revenus »⁴³⁹. Ainsi, si le projet aboutissait à des mesures complexes elles ne seraient pas des plus utiles. De plus, l'institution agit sous la commande du G20 qui réaffirmait encore récemment son « engagement à soutenir les pays en développement à renforcer leur capacité à constituer des bases fiscales durables »⁴⁴⁰.

⁴³⁸ *Op. Cit.* MEHBOOB Danish, *The US supports GLOBE, but global taxpayers are hesitant*. Traduction de l'original : « Tax professionals stress compliance simplicity and tax certainty on pillar two when it comes to the interaction of GLOBE rules with its individual component Amounts A,B, C and D as well as with other rule sets such the OECD BEPS project and certain unilateral measures ».

⁴³⁹ WHITE Josh, *This week in tax : European disharmony ahead of G20 tax summit* [En ligne]. Traduction de l'original : « Let's remember developing countries have less capacity to administer tax and anything that is more complicated, all the other things equal, would create risks of derailing the purpose of generative more revenues ».

⁴⁴⁰ G20, *Italian G20 Presidency, Second G20 Finance Ministers and Central Bank Governors meeting, communiqué* [En ligne], p. 6. Traduction de l'original : « We reaffirm our engagement to support developing countries in strengthening the capacity to build sustainable tax revenue bases ».

- 315.** La difficulté de gestion ne concerne pas uniquement les administrations, mais également les entreprises. Les services fiscaux d'Amazon⁴⁴¹ notent que « la proposition doit être conçue dans un souci de simplicité afin de minimiser la charge administrative »⁴⁴². En concevant une mesure multilatérale simple, l'OCDE pourrait grandement réduire la charge administrative supplémentaire des entreprises.
- 316.** La simplicité est un objectif important, mais dont la mise en œuvre demande des mesures concrètes. L'OCDE prévoit ainsi une série d'éléments visant à l'assurer.

2. Les moyens de la simplicité voulue

- 317.** Certains éléments de la simplicité du projet *GLoBE* ont déjà été traités précédemment et tiennent au caractère multilatéral de la mesure. Il s'agit de l'approche descendante qui permet de limiter le nombre d'entités ayant à appliquer les règles d'imposition minimale. L'ordre de priorité des règles est aussi un élément simplificateur. Nous avons pu voir que la RPII était un dispositif dont les détails de mise en œuvre sont à la liberté des États et ces derniers doivent coopérer en vue de répartir l'impôt supplémentaire. En favorisant la RIR, la RPII devient une règle d'application potentiellement marginale et les cas de complexité voient leur nombre réduit.
- 318.** Une autre méthode de simplification est de renvoyer à des règles existantes et connues. Alors que les précédents points touchaient aux modalités de mise en œuvre des mesures plus qu'à leur contenu, l'OCDE cherche la simplicité dans la conception même des règles proposées. Il y a tout d'abord un renvoi, déjà évoqué, aux normes de la déclaration pays par pays notamment dans la définition du champ d'application des mesures. Cette déclaration existe depuis plusieurs années et les entreprises et États ont donc plus de chance d'en maîtriser les règles que si l'OCDE en créait un nouvel ensemble.

⁴⁴¹ Certaines grandes entreprises telles qu'Amazon ont été consultées par l'OCDE dans le cadre de la consultation publique relative à *GLoBE* et ont été interrogées par la suite par des médias spécialisés.

⁴⁴² CRUZ CANO Mattias, *Amazon GLoBE proposal must champion simplicity* [En ligne]. Traduction de l'original : « *Amazon agrees with OECD that the proposal should be design with simplicity in mind to minimise the administrative burden* ».

- 319.** De la même manière, *GLOBE* évite un grand nombre de complexités en choisissant comme base de calcul les normes *IFRS* ou les *GAAP*⁴⁴³ via « l'utilisation des états financiers comme base commune »⁴⁴⁴. Les ajustements à cette base issue des états financiers seraient limités aux « écarts par rapport aux normes *IFRS* qui sont courants au niveau international et qui, de plus, donnent lieu à des différences permanentes plutôt que temporaires »⁴⁴⁵. Ainsi, en établissant les différences entre les normes *IFRS* et celles des *GAAP* le groupe pourrait les corriger sans avoir à refaire toute une comptabilité et conserver ses changements d'une année à l'autre tant que les normes ne changent pas. Le fait de suivre les définitions comptables est la solution la plus simple⁴⁴⁶.
- 320.** D'autres options de simplifications sont envisagées par l'OCDE comme la possibilité d'établir un « seuil minimum de bénéfices »⁴⁴⁷ qui permet d'« exclure du champ d'application des règles *GLOBE* les juridictions dans lesquelles le bénéfice avant impôt d'un groupe d'EMN est inférieur à un certain pourcentage »⁴⁴⁸. Cette option a été consacrée, sans précisions particulières, par la déclaration du Cadre inclusif qui précise que « les règles *GLOBE* comporteront également une exclusion *de minimis* »⁴⁴⁹. Cette solution repose sur une simplification par réduction du champ d'application des mesures. L'OCDE qui émet par ailleurs l'idée d'une dispense de calcul du taux effectif d'imposition pendant plusieurs années « dans le cas où le TEI d'une juridiction donnée excéderait un certain taux »⁴⁵⁰. La simplification repose encore une fois sur la limitation de la portée de la mesure, mais les critères sont différents.

⁴⁴³ *GAAP* signifie « *Generally Accepted Accounting Principles* » soit « Principes comptables généralement acceptés » (PCGA). Ces principes sont différents selon les pays les utilisant tels que les États-Unis, le Japon ou la Chine mais sont reconnus internationalement.

⁴⁴⁴ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 15.

⁴⁴⁵ *Op. Cit.* ENGLISCH Joachim, « International Effective Minimum Taxation – analysis of *GLOBE* (Pillar Two) », p. 13. Traduction de l'original : « According to the Blueprint, adjustments would be limited to deviations from the *IFRS* that are internationally common and moreover give rise to permanent rather than merely temporary differences ».

⁴⁴⁶ *Op. Cit.* CLAUSING Kimberley, SAEZ Emmanuel, ZUCMAN Gabriel, « Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition: A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals », *UCLA School Of Law, Law-Econ*, p. 5.

⁴⁴⁷ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 121.

⁴⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁴⁹ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 4.

⁴⁵⁰ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 122.

- 321.** Contrairement aux dispositifs présentés précédemment, ces options « pourraient être appliquées au choix du contribuable et venir se superposer l'une à l'autre de sorte qu'il soit possible d'en appliquer plusieurs simultanément »⁴⁵¹. Il y a néanmoins un risque, par l'existence d'options, d'affaiblir l'uniformisation caractéristique du projet *GLOBE* et d'arriver à la situation des dispositions SEC de la Directive *ATAD* et son harmonisation minimale.
- 322.** Toutefois, ce risque est à relativiser puisque l'objectif de l'OCDE n'est pas d'aboutir à une mesure à la carte, mais de déterminer des « juridictions à faibles risques »⁴⁵² ne posant aucun problème de sous-imposition. Par l'élimination des États non problématiques, les charges administratives de mise en œuvre de la mesure sont réduites. L'OCDE propose, en vue d'identifier ces juridictions, « l'instauration, en amont, d'un processus par lequel les administrations fiscales [...] s'emploieraient [...] à identifier les juridictions où la base d'imposition ne diffère pas de façon significative de la base d'imposition *GLOBE* [...] et où le taux d'imposition est suffisamment élevé »⁴⁵³. Il serait ainsi possible de déterminer une liste de pays « amis » à l'égard desquels il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre les démarches déclaratives. C'est ainsi une action *ex ante* que propose l'OCDE, en vue d'éviter l'application des règles et ainsi de couper court à toute difficulté potentielle.
- 323.** Malgré cette volonté de l'OCDE, les observateurs ont mis en avant un certain nombre d'éléments qui montrent qu'il s'agit d'un dispositif extrêmement complexe.

⁴⁵¹ *Ibid*, p. 118.

⁴⁵² *Ibid*, p. 123.

⁴⁵³ *Ibid*.

B. La réalité de *GLOBE* : un dispositif particulièrement délicat

324. Nous avons pu voir que les rédacteurs de *GLOBE* mettaient constamment en exergue une volonté de simplicité des règles et de leur application. Toutefois, la réalité est toute autre, été certains observateurs avisés estiment que, contrairement à ce qui est annoncé, le dispositif est d'une complexité extrême (1). Pour autant, loin d'appeler à la remise en question du projet, cette complexité semble inhérente à son efficacité (2).

1. La critique récurrente d'une ultra-complexité

325. Au regard de tous les éléments de simplification précédemment évoqués, l'on pourrait, faute d'application concrète de *GLOBE*, imaginer une réforme réellement simple. Ce n'est, selon certains observateurs, nullement le cas.

326. Le projet aurait atteint un état d'ultra-complexité porteuse de risques importants⁴⁵⁴. Un schisme existe entre les volontés de l'OCDE depuis le début du projet *GLOBE* et les observations faites par les tiers sur les règles en discussion.

327. Selon un rapport de la Commission des finances « ce degré de complexité est inhérent à la nature et à l'objet de la réforme »⁴⁵⁵. Cette situation serait donc normale et n'appellerait aucune analyse ou critique particulière puisque que courante en fiscalité internationale. Toutefois, la complexité du projet *GLOBE* est un point d'inquiétude puisque « 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 »⁴⁵⁶.

⁴⁵⁴ WHITE Josh, *Highlights of the OECD consultation on pillars one and two* [En ligne].

⁴⁵⁵ *Op. Cit.* COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, *Rapport d'information 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*, p. 124.

⁴⁵⁶ *Ibid.*

- 328.** Les difficultés évoquées portent essentiellement sur la mise en conformité, la *compliance*. *GLoBE* serait un « monstre de *compliance* »⁴⁵⁷ malgré les mécanismes de simplification mis en place. Une des principales problématiques serait que « sous une règle d'imposition minimum mondiale, la gestion des données internes est trop compliquée »⁴⁵⁸ puisqu'il faut créer plusieurs niveaux de données pour satisfaire aux exigences *IFRS*, à celles des *GAAP* locaux et à celles de la fiscalité locale⁴⁵⁹. Il faut ajouter un autre ensemble de données à savoir celles issues des règles *GLoBE* retraçant les normes *IFRS*. Si en théorie, le passage d'un groupe de normes à un autre ne semble présenter que peu de difficultés, notamment le passage aux règles *GLoBE* dont les retraitements sont fixes puisque destinés à compenser des différences permanentes entre les divers types de règles, la réalité est toute autre. Les groupes multinationaux sont inquiets d'avoir à produire cette nouvelle masse de données pour chacune de leurs entités. « 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 »⁴⁶⁰. Il y a ainsi une tension entre la volonté et la possibilité offerte par *GLoBE* de réduire les coûts de mise en conformité par la multilatéralité de la mesure et les coûts issus de la mesure en elle-même.
- 329.** La mise en conformité n'est pas la seule problématique. D'autres caractéristiques du projet *GLoBE* conduisent à en augmenter la difficulté de compréhension ou d'application. C'est notamment le cas de l'exonération fondée sur un test de substance qui pose la question de l'exclusion des impôts payés eu égard aux éléments exonérés⁴⁶¹, s'il n'y a pas une telle exclusion alors « l'impôt payé associé aux bénéficiaires dépassant le montant exclu [...] pourrait faire l'objet d'une déduction artificielle. Bien que séduisante d'un point de vue théorique, cette proposition semble presque impossible à gérer pour les entreprises »⁴⁶². L'exonération de *GLoBE* se fonde sur une formule puisqu'il s'agit d'un « montant de revenu représentant au moins 5% (durant la période de transition de 5 ans,

⁴⁵⁷ MEHBOOB Danish, *OECD's blueprint on global minimum tax is a "compliance monster"* [En ligne]. Traduction de l'original : « *the OECD will create a "compliance monster"* ».

⁴⁵⁸ *Ibid.* Traduction de l'original : « *in house data management under the global minimum tax is too complicated* ».

⁴⁵⁹ *Ibid.*

⁴⁶⁰ *Op. Cit.* COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, *Rapport d'information 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*, p. 125.

⁴⁶¹ VELLING Tanja, *Pillar two : simplification is key* [En ligne].

⁴⁶² *Ibid.* Traduction de l'original : « *The cash tax associated with profits in excess of the carved-out amount [...] could be artificially inflated. Whilst appealing from a purist perspective, this proposal seems close to unadministrable for businesses* ».

au moins 7,5%) de la valeur amortissable des actifs corporels et de la masse salariale »⁴⁶³. Il n'y a donc pas d'approche catégorielle et malgré cela le dispositif présente certaines difficultés.

- 330.** Cette complexité pose non seulement des problèmes en cas d'application, mais pourrait aussi compromettre cette dernière. En effet, « l'objectif devrait être de développer des règles qui peuvent être facilement comprises et appliquées, y compris par les autorités fiscales des pays en développement, de manière à améliorer la sécurité fiscale et à éviter les litiges ; pour cela, la simplicité est essentielle »⁴⁶⁴. Il y a ainsi un risque majeur que la mise en œuvre effective du projet *GLOBE* soit paralysée par sa propre complexité.
- 331.** D'autres éléments de *GLOBE* conduisent à en augmenter la difficulté, toutefois la présence de ces mesures, certes complexes, est nécessaire afin d'assurer la pertinence du dispositif dans son ensemble.

2. Une complexité nécessaire pour un dispositif pertinent

- 332.** La complexité estimée du projet *GLOBE* est ainsi plus importante que celle initialement prévue ou espérée. Toutefois, elle n'est pas nécessairement délétère. Certains éléments sont nécessaires pour que le dispositif soit réellement pertinent. À ce titre, l'on peut notamment mentionner la nécessité de tenir compte des dispositions nationales qui encouragent l'innovation.
- 333.** Dans les réponses à la consultation publique de l'OCDE, l'entreprise pharmaceutique américaine Johnson & Johnson avait mis en avant les conséquences de l'absence de prise en compte des mesures qui favorisent l'innovation. Le laboratoire signalait que « si les régimes d'incitation à la recherche et aux développements ainsi que les régimes avantageux relatifs aux brevets et fondés sur des tests de substance (et tout régime similaire) ne sont pas exclus de *GLOBE* alors cela aurait pour effet (1) de diminuer les incitations à investir dans l'innovation (2) d'endommager les écosystèmes d'innovation et (3) de limiter la concurrence bénéfique pour l'innovation, malgré la promesse d'une

⁴⁶³ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 4.

⁴⁶⁴ *Op. Cit.* VELLING Tanja, *Pillar two : simplification is key*. Traduction de l'original : « *The aim should be to develop rules which can be readily understood and applied – including by tax authorities in the developing countries – in a manner which improves tax certainty and avoids litigation, and, for that, simplicity is key* ».

valeur supérieure pour la société que pour l'investisseur»⁴⁶⁵. Ainsi, les incitations à l'innovation sont un avantage pour les entreprises, mais aussi pour la société en général. Ces régimes incitatifs reposant sur une diminution de la charge fiscale des sociétés, conduisent à une diminution du taux effectif d'imposition et peuvent donc faire entrer un groupe dans le champ d'application de *GLoBE*. Pour éviter que la mise en œuvre des dispositifs de *GLoBE* sanctionne ces régimes d'allègements fiscaux, que l'on peut considérer comme légitimes, il conviendrait donc de leur accorder une exonération. Au risque toutefois d'amplifier la complexité du projet *GLoBE*.

- 334.** Cette question des incitations fiscales à la recherche se pose en France eu égard au crédit d'impôt recherche. En effet, « là où d'autres pays retiennent une approche fondée sur des subventions directes, la France privilégie souvent la méthode de la dépense fiscale »⁴⁶⁶. Une subvention majore le résultat et augmente l'impôt dû, ce qui implique une neutralité vis-à-vis du taux effectif d'imposition tandis que le crédit d'impôt le diminue⁴⁶⁷. Il faudrait donc exclure de *GLoBE* ce type de situation. L'OCDE résout la situation par un « alignement du traitement des subventions et des crédits d'impôt remboursables en qualité de produits »⁴⁶⁸. Cette solution ne constitue pas une solution satisfaisante à la problématique des crédits d'impôt recherche puisque « 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 »⁴⁶⁹. Ainsi, cette solution simple ne fonctionne pas et l'OCDE devra donc trouver une autre méthode, potentiellement plus complexe, pour éviter de sanctionner la recherche.

⁴⁶⁵ WHITE Josh, *Johnson & Johnson backs GILTI as minimum tax model* [En ligne]. Traduction de l'original : « A failure to carve out R&D incentive regimes as well as substance-based patent boxes (and similar regimes) from *GLoBE* would (1) diminish incentives for investment in innovation (2) damage the ecosystems for innovation and (3) limit beneficial competition for innovation, despite its promise of greater value to society than to the investor ».

⁴⁶⁶ *Op. Cit.* COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, *Rapport d'information 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*, p. 138.

⁴⁶⁷ *Ibid.*

⁴⁶⁸ *Ibid.*, p. 139.

⁴⁶⁹ *Ibid.*

- 335.** Outre la question de la manière de procéder pour neutraliser les effets des régimes avantageux, il convient de s'intéresser à la manière d'identifier les dispositifs qui peuvent bénéficier de la neutralisation. Les *Patent Box* sont, nous avons pu le voir précédemment⁴⁷⁰, un outil majeur de réduction de la fiscalité des entreprises. Les actifs liés à la recherche et au développement sont par essence extrêmement mobiles et inhérents à un domaine à protéger, l'innovation. Ils constituent cependant d'excellents moyens, pour un État, de créer des dispositifs extrêmement avantageux fiscalement, qui dépassent manifestement le simple appui à l'innovation. Ainsi, en prenant en considération tous les régimes *Patent Box*, le projet *GLOBE* risquerait d'exclure de son champ d'application les dispositifs qui ont justifié son élaboration. Ce serait exclure de la solution une partie du problème. Il convient donc de mettre en place des exonérations fondées non pas sur une formule, mais sur l'appréciation des « faits et circonstances »⁴⁷¹, exceptions qui sont « plus difficiles à concevoir et augmentent la complexité, les coûts de conformité et d'administration, beaucoup plus que pour les tests objectifs [fondés sur l'utilisation d'une formule] »⁴⁷². Ainsi, si certains *Patent Box* doivent être préservés pour que *GLOBE* ne réduise pas la capacité des entreprises à innover et à faire de la recherche, cela risque d'entraîner une encore plus grande complexité du dispositif.
- 336.** Une autre mesure nécessaire, mais complexe, est l'utilisation des impôts différés. Cette méthode permet de corriger les écarts temporaires entre le calcul du bénéfice selon les règles des états financiers et les règles fiscales, notamment les différences « affectant la date de prise en compte de produits et de charges dont on prévoit qu'elles seront annulées à l'avenir »⁴⁷³. Le principe est que « si le montant réel de l'impôt exigible est inférieur à la charge fiscale inscrite dans les états financiers [...] les règles de comptabilisation des impôts différés amènent à comptabiliser la totalité de la charge fiscale et à créer un passif d'impôt qui sera annulé ultérieurement quand l'impôt sur ces produits d'impôts différés sera exigible »⁴⁷⁴, dans le cas contraire les règles « excluent de la charge fiscale le montant de l'excédent d'impôts acquitté du fait de cette prise en compte accélérée de produits et elles créent un actif d'impôts différés qui sera éliminé durant l'exercice où la charge

⁴⁷⁰ Cf. *Supra*. Partie 1, Chapitre 1, Section 1, Paragraphe 1, B, 2, § 59.

⁴⁷¹ *Op. Cit.* OCDE, *Document de consultation publique, Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (« GLOBE »)- Pilier deux*, p. 28.

⁴⁷² *Ibid.*

⁴⁷³ *Ibid.*, p. 15.

⁴⁷⁴ *Ibid.*, p. 17.

d'impôts est constatée en comptabilité »⁴⁷⁵. L'utilisation des impôts différés serait une « simplification significative »⁴⁷⁶ de *GLoBE*, toutefois elle constituerait une « boîte noire pour les autorités fiscales, qui craignent de ne pas être en mesure de vérifier correctement les calculs pertinents. Elle donnerait aux contribuables la valeur temporelle de l'argent en permettant de compenser les dettes fiscales futures attendues par les dettes actuelles, ce qui renforcerait la préférence pour le report d'impôt dans le système, et elle pourrait permettre un report à long terme, voire indéfini, des dettes fiscales, ce qui ne convient pas toujours aux pays »⁴⁷⁷.

- 337.** Ainsi, l'objectif de l'OCDE n'a pas été rempli et les décisions prises pour assurer la lisibilité de *GLoBE* ont même pu conduire à introduire dans le dispositif un certain nombre de faiblesses. Face à ce constat, la situation peut être envisagée sous un autre angle. Il est en effet possible d'admettre la nécessaire complexité du projet et éventuellement de profiter de cette complexité pour aboutir à une mesure mieux conçue.

⁴⁷⁵ *Ibid.*

⁴⁷⁶ *Op. Cit.* VELLING Tanja, *Pillar two : simplification is key*. Traduction de l'original : « *significant simplification* ».

⁴⁷⁷ *Ibid.* Traduction de l'original : « *deferred tax accounting is something of a black box for tax authorities, fearing they would not be able to properly audit the relevant calculations, it would give taxpayers the time value of money by allowing expected future tax liabilities to be set off against current ones, thereby building a preference towards tax deferral into the system, and it could allow a long-term or even indefinite deferral of tax liabilities with which countries may not be comfortable in all circumstances* ».

Paragraphe 2. Le choix risqué d'une simplification importante des mesures GLoBE

- 338.** L'OCDE vise ainsi à grandement simplifier l'ensemble des mesures *GLoBE*. Toutefois, cette simplification entraîne avec elle, notamment du fait de l'usage des états financiers pour définir la base d'imposition, certaines faiblesses dans la construction même du dispositif (A). La simplicité est un objectif majeur dans la conception de *GLoBE* mais l'on pourrait s'interroger sur l'opportunité d'une complexification accrue des mesures en vue d'obtenir un dispositif plus juste, les modalités seraient différentes mais la balance bénéfice/risque pourrait être meilleure (B).

A. Une base d'imposition fondée sur les normes *IFRS*, un choix critiqué

- 339.** La base d'imposition du dispositif *GLoBE* repose sur les états financiers du groupe, établis selon les normes applicables à l'entité mère ultime⁴⁷⁸. Cette méthode présente l'avantage de la simplicité, mais n'est pas exempte de critiques.
- 340.** Tout d'abord, les normes *IFRS* ne sont pas d'origine étatique, mais viennent d'une source privée à savoir l'« *International Accounting Standards Board* et le *Financial Accounting Standards Board* »⁴⁷⁹. «Ce sont toutes les deux des organisations à but non lucratif et, malgré les tentatives de les rendre représentatives et responsables, elles ne sont pas des organes gouvernementaux sous la supervision de législatures élues»⁴⁸⁰. Cette indépendance peut constituer *prima facie* un avantage puisqu'en adoptant comme référence des normes non étatiques, l'OCDE empêche toute modification, par un État, de la base d'imposition *GLoBE*. Le processus de création des normes *IFRS* au sein de l'*IASB* (*International Accounting Standards Board*) ne laisse en effet aucune place aux États⁴⁸¹. Bien qu'il y ait des consultations externes, le processus est purement interne à l'*IASB*. Si cette méthode a l'avantage de l'indépendance, le Professeur DEVEREUX en note un inconvénient majeur, qui consiste dans le fait que ces organisations « peuvent être

⁴⁷⁸ *Ibid.*

⁴⁷⁹ *Op. Cit.* DEVEREUX Michael P. (dir), *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal*.

⁴⁸⁰ *Ibid.*, p. 17. Traduction de l'original : « *The International Accounting Standards Board and the Financial Accounting Standards Board in the USA are both not-for-profit corporations and, despite attempts to make them representative and accountable they are not government bodies under the supervision of elected legislatures* ».

⁴⁸¹ FOCUS *IFRS*. COM, *Préface des normes* [En ligne].

vulnérables à la pression de leurs utilisateurs »⁴⁸² que sont notamment les groupes multinationaux. Ainsi l'OCDE donne aux contribuables un moyen de pression grâce auquel ils pourraient éventuellement agir pour modifier les règles comptables et de ce fait dénaturer les règles *GLoBE*.

- 341.** L'utilisation des états financiers pour la détermination des bases d'imposition amène d'autres problématiques notamment parce qu'ils ne sont pas conçus pour être utilisés ainsi. Les états financiers sont faits pour « fournir aux parties prenantes extérieures [...] de l'information sur les performances de l'entreprise [tandis que] les objectifs de l'IRC [*Internal Revenue Code*, équivalent américain du Code Général des Impôts] sont de fournir un cadre pour la détermination efficace et équitable des obligations fiscales »⁴⁸³. Il y a donc une différence d'objectifs entre les règles d'information financière et les règles fiscales. Au-delà de la question des effets sur *GLoBE*, le fait d'utiliser les états financiers à des fins fiscales peut conduire à une altération de ces derniers dans la réalisation de leurs objectifs d'information. Si la comptabilité devient base d'imposition sans retraitement alors il y a un « risque de dégradation de l'information financière fournie aux actionnaires et au public »⁴⁸⁴. À l'image du *window dressing*⁴⁸⁵ déjà pratiqué par certaines, les entreprises qui relèvent du champ d'application de *GLoBE* pourraient être tentées de se présenter sous leur meilleur jour au travers de leurs états financiers pour mieux le contourner. Elles risquent ainsi de détourner les documents comptables de leur usage premier d'information. Une atteinte à ces données pourrait être très dommageable aux marchés financiers, et plus généralement à l'économie, dont la confiance repose grandement sur l'information financière des entreprises. Ainsi, même si la référence aux états financiers simplifie *GLoBE*, elle risque de complexifier bien d'autres sujets.

⁴⁸² *Op. Cit.* DEVEREUX Michael P. (dir), *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal*, p. 17. Traduction de l'original : « *They may well be vulnerable to pressure from their users* ».

⁴⁸³ *Op. Cit.* SHEFFRIN Steven M., *A minimal role for minimum taxes*, *Columbia Journal of Law and Public Policy*, p. 20. Traduction de l'original : « *Financial accounting income is intended to provide outside stakeholders (e.g., investors, creditors, regulators, etc.) with information about firm performance. In contrast, the objectives of the IRC are to provide a framework for efficient and equitable determination of tax liabilities and the subsequent collection of revenue, and to provide incentives for firms to engage in, or not engage in, particular activities, and to reward particular constituencies* ».

⁴⁸⁴ *Ibid.* Traduction de l'original : « *The risks were a degradation of the financial information provided to shareholders and the public* ».

⁴⁸⁵ Le *window dressing* peut être défini, à défaut de traduit, comme l'ensemble des méthodes et techniques permettant à une entreprise de se présenter sous son meilleur jour au travers de la présentation de ses documents comptables.

- 342.** Enfin, les « états financiers consolidés fournissent des estimations approximatives de la rentabilité globale »⁴⁸⁶, de sorte que le calcul des prélèvements supplémentaires dus au titre des dispositifs du projet *GLoBE* pourrait également souffrir d'imprécision. L'OCDE n'utilise certes pas les états financiers bruts, puisque que nous avons vu précédemment que certains lissages étaient opérés notamment vis-à-vis du report des pertes *GLoBE* et des excédents d'impôts en cas d'impôt payé supérieur à celui au taux minimum effectif. Toutefois, les modifications sont légères et essentiellement destinées à tenir compte des règles *GLoBE* et non pas des imprécisions issues des états financiers puisque les ajustements portent sur l'impôt *GLoBE* et non pas sur les données financières⁴⁸⁷.
- 343.** Il apparaît clairement que *GLoBE* vise avant tout à ce que l'impôt supplémentaire existe, et si les modalités de calcul de cet impôt sont importantes, la priorité est incontestablement l'existence de l'imposition. Certains considèrent ainsi que les mesures *GLoBE* visent à « imposer quelque part, peu importe où »⁴⁸⁸. Cette philosophie se retrouve notamment dans l'absence de règle distributive au sein de la RIR, règle prioritaire de *GLoBE* qui est une mesure de simplification. Toutefois, cette manière d'aborder l'imposition est en déconnexion avec les autres travaux en cours à l'OCDE visant à mieux répartir le droit d'imposer. Ainsi, la simplicité de *GLoBE* implique indirectement l'existence de mesures que l'on pourrait considérer comme inégalitaires. Cet avis se fonde sur le fait que seuls les États des sociétés mères ultimes collectent une imposition dont la source peut se trouver dans un État moins riche.
- 344.** Face à cet état de fait et à l'inexistence, dans les travaux de l'OCDE, d'une volonté d'une approche distributrice de la RIR, un mouvement, notamment universitaire, a mis au point un projet alternatif à *GLoBE* dans lequel le droit de taxer serait réparti entre États.

⁴⁸⁶ MEHBOOB Danish, *Taxpayers suggest consolidated statement tweaks to fit GloBE rules* [En ligne]. Traduction de l'original : « *Financial accounting income is intended to provide outside stakeholders [...] with information about firm performance. In contrast, the objectives of the IRC are to provide a framework for efficient and equitable determination of tax liabilities* ».

⁴⁸⁷ *Op. Cit.* INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Pilier 2, Matinée fiscale du jeudi 15 avril 2021*.

⁴⁸⁸ PARADA Leopoldo, *Taxing somewhere, no matter where : what is GloBE proposal really about* [En ligne].

B. *METR*, une initiative changeant la face de *GLoBE*

345. L'OCDE est une organisation internationale, sans autorité supranationale particulière, réunissant 38 membres⁴⁸⁹. À l'origine des travaux *BEPS*, elle a déjà montré sa capacité à donner une impulsion déterminante pour la réforme de la fiscalité internationale. Malgré cela, les critiques à son endroit sont nombreuses et portent notamment sur sa légitimité à mener un projet modifiant grandement la fiscalité internationale (1). Une des manières de répondre à cette problématique pourrait être dans les mesures elles-mêmes. Proposer un système qui répartit l'imposition supplémentaire d'une manière équilibrée entre tous les États où le groupe est implanté permettrait de tuer dans l'œuf l'idée selon laquelle les négociations au sein de l'OCDE favorisent certains États au détriment d'autres. Toutefois cette proposition, *METR*, porte en elle son lot de complexité (2).

1. Le risque d'aboutir à une profitabilité différenciée de *GLoBE*

346. Parmi les critiques de l'OCDE, l'organisation est notamment qualifiée de « club des pays riches »⁴⁹⁰. Il lui est reproché de ne pas convenablement prendre en considération les pays en développement qui seraient « empêchés de participer à l'élaboration des normes fiscales mondiales »⁴⁹¹. Cette critique est compréhensible quand on considère sa composition restreinte. Les critiques viennent notamment des Organisations Non Gouvernementales telles que CCFD-Terre solidaire qui estime qu'il faut de manière générale un cadre universel de discussion de la fiscalité internationale⁴⁹². Elles craignent qu'une « solution unilatérale d'imposition minimale émerge de l'OCDE »⁴⁹³, l'unilatéralité n'étant ici évidemment pas celle d'un État, mais celle des États riches qui auraient développé une réforme sans entendre les besoins, avis et expertises d'États non invités aux négociations, parce que considérés comme n'étant pas assez développés.

⁴⁸⁹ OCDE, *Members and partners* [En ligne].

⁴⁹⁰ COBHAM Alex, *US treasury secretary Yellen confirms : It's time to end the race to the bottom on corporate tax* [En ligne]. Traduction de l'original : « rich countries' club at the OECD ».

⁴⁹¹ *Op. Cit.* ICRICT, *BEPS 2. 0 : Quels sont les résultats du processus BEPS de l'OCDE et à quoi devrait ressembler une véritable réforme ?*, p. 3.

⁴⁹² *Op. Cit.* IGPDE, *Compte- Rendu : Quelles réformes de la fiscalité internationale des entreprises ? Quels impacts attendus ?*, p. 15.

⁴⁹³ *Op. Cit.* COBHAM Alex, *US treasury secretary Yellen confirms: It's time to end the race to the bottom on corporate tax*. Traduction de l'original : « one-sided minimum tax solution emerges from the OECD ».

- 347.** Le cadre universel régulièrement mis en avant par les critiques de l'OCDE se trouve être l'Organisation des Nations Unies (ONU). Cette organisation est présentée comme le « seul vrai organisme universel »⁴⁹⁴ par un grand nombre d'ONG telles que Oxfam ou CCFD-Terre Solidaire. Il en va de même pour le rapport du panel d'expert FACTI (*Financial Accountability Transparency & Integrity*) qui « appelle pour des négociations d'une convention fiscale des Nations Unies qui servirait de base à un organisme intergouvernemental sous l'égide de ces dernières pour fixer les règles de l'impôt sur les sociétés à l'avenir - y compris un taux d'imposition minimum mondial conçu pour bénéficier à tous »⁴⁹⁵. Le FACTI est un « groupe de haut niveau sur la responsabilité, la transparence et l'intégrité financière »⁴⁹⁶ créé par les Nations Unies. L'on pourrait s'interroger sur l'objectivité d'un avis issu de l'ONU et sur sa légitimité à mener les négociations. Cette interrogation doit se faire en considérant la teneur des négociations au sein de l'OCDE, mais avant tout en se demandant si l'ONU serait en mesure d'agir sur la fiscalité internationale.
- 348.** En matière fiscale, l'ONU est à l'origine d'un modèle de convention fiscale destiné, comme nous avons pu le voir en première partie de cette étude, aux pays en développement. Selon Danish MEHBOOB « les experts en politique fiscale internationale pensent que l'ONU n'est pas l'organe approprié pour la réforme de la fiscalité internationale et que sa proposition de taxe numérique pourrait entraver les négociations en cours entre 135 pays à l'OCDE »⁴⁹⁷. Ainsi, l'évidence que semblait être la compétence de l'ONU pour de telles négociations se trouve discutée.

⁴⁹⁴ *Op. Cit.* 11. 11. 11, ALLIANCE SUD, APIT PORTUGAL, *et al.*, *Submission to the Public consultation on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, p. 2. Traduction de l'original : « *we find that the United Nations (UN), as the only truly universal body* ».

⁴⁹⁵ *Op. Cit.* COBHAM Alex, *US treasury secretary Yellen confirms : It's time to end the race to the bottom on corporate tax*. Traduction de l'original : « *The FACTI panel report called for the negotiation of a UN tax convention, which would provide the basis for an intergovernmental body under UN auspices to set corporate tax rules in future – including a global minimum tax rate designed to benefit all* ».

⁴⁹⁶ NATIONS UNIES, *Groupe de haut niveau sur la responsabilité, la transparence et l'intégrité financière (FACTI)* [En ligne].

⁴⁹⁷ MEHBOOB Danish, *Controversial UN treaty provision for a digital tax awaits final approval* [En ligne]. Traduction de l'original : « *international tax policy experts think the UN is not the right body for international tax reform and its digital tax proposal may also impede ongoing negotiations across 135 countries at the OECD* ».

- 349.** La principale critique adressée à l'endroit de l'OCDE est l'absence de prise en compte d'un grand nombre d'États dans les négociations. Toutefois, il convient d'observer en détail un point important. Le projet *GLOBE* n'est pas tant discuté au sein de l'OCDE qu'au sein du « Cadre inclusif ». Ce groupe est un espace élargi de discussion « incluant maintenant 137 pays, amenant de nombreux pays parmi les plus petits et les plus pauvres à la table »⁴⁹⁸. La nécessité d'inclusion était aussi une préoccupation du FMI dans son rapport de 2019 où il estimait que « les administrateurs ont souligné la nécessité d'un processus inclusif pour débattre de la fiscalité internationale [...] beaucoup d'entre eux ont estimé que le dispositif de gouvernance actuelle [l'OCDE appuyée par le Cadre inclusif] était approprié »⁴⁹⁹.
- 350.** Un autre avantage du Cadre inclusif, outre le nombre d'États impliqués, est que les membres qui y siègent représentent leurs États⁵⁰⁰ ainsi lorsqu'un représentant prend une position, il ne s'engage pas seul, mais porte la parole d'un État. Le panel d'expert des Nations Unies est quant à lui composé de « membres [qui] siègent à titre personnel »⁵⁰¹ et dont la parole n'engage celle d'aucun État. Les discussions sont ainsi marquées par une certaine indépendance,⁵⁰² mais ne garantissent en rien une avancée politique réelle des dossiers traités.
- 351.** Ainsi, l'OCDE s'est mise en position de répondre aux critiques pouvant lui être adressées en élargissant la table des discussions au-delà du petit nombre habituel d'États membres. Cela permet une plus grande universalité des mesures adoptées puisque les « petits États » peuvent, malgré leur faible voix, se faire entendre.
- 352.** Cette solution institutionnelle n'est pas la seule qui peut être mise en œuvre. Il est en effet possible d'agir directement sur les mesures de sorte qu'elles soient conçues pour éviter que se crée une caste de pays riches qui bénéficie des effets de *GLOBE* et d'autres qui les subissent. L'initiative *METR* est un exemple de ce type de solution.

⁴⁹⁸ *Op. Cit.* CLAUSING Kimberley, SAEZ Emmanuel, ZUCMAN Gabriel, « Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition : A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals », *UCLA School Of Law, Law-Econ*, p. 10. Traduction de l'original : « now includes 137 countries, bringing many smaller and poorer countries to the table ». Le nombre annoncé de 137 pays diffère de celui de l'OCDE, cela peut s'expliquer par la date de parution de l'article en août 2020.

⁴⁹⁹ *Op. Cit.* FMI, *Document d'orientation du FMI, fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale*.

⁵⁰⁰ *Op. Cit.* IGPDE, *Compte- Rendu : Quelles réformes de la fiscalité internationale des entreprises ? Quels impacts attendus ?*, p. 17. À l'occasion de ce colloque en présence notamment de Pascal Saint-Amans, Gaël PERRAUD indique « représenter la France au sein du Cadre inclusif à l'OCDE ».

⁵⁰¹ *Op. Cit.* STANKIEWICZ Lukasz, « Le rôle de l'OCDE dans la régulation de la concurrence fiscale », *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, p. 239.

⁵⁰² *Ibid.*

2. Le nécessaire arbitrage entre complexité et justesse de *GLoBE*

- 353.** La proposition *METR* (*Minimum Effective Tax Rate*) est une initiative tendant à modifier les règles *GLoBE* afin d'inclure, dans la RIR, une redistribution de l'impôt supplémentaire entre plusieurs États. Dans sa formulation actuelle *GLoBE* n'alloue le droit de taxer au titre de la RIR qu'à la juridiction de l'entité mère ultime⁵⁰³. Ainsi, peu importe où se situe la sous-imposition, c'est une seule juridiction qui bénéficiera des recettes supplémentaires. L'on pourrait considérer cette situation comme normale puisque si un État permet la sous-imposition des sociétés sur son territoire alors il n'y a pas de raison de lui permettre de profiter de l'impôt supplémentaire. *METR* repose sur une approche plus égalitaire puisque « sous *METR* l'ensemble, à l'échelle mondiale, des revenus non-effectivement imposés sont alloués à tous les pays où le groupe multinational a une présence imposable, que ces États aient un taux effectif d'imposition inférieur, égal ou supérieur au taux minimum effectif »⁵⁰⁴. Les États seraient ensuite « libres d'appliquer le taux minimum ou leur propre taux domestique à leur part respective de revenus sous-imposés »⁵⁰⁵. Cette allocation est un des rares points de divergences entre *GLoBE* et *METR*. L'initiative s'appuie sur *GLoBE* pour le calcul des taux effectifs d'imposition, la définition des impôts couverts et utilise aussi les états financiers comme point de départ pour des informations sur l'entreprise⁵⁰⁶.
- 354.** *METR* complexifie indéniablement l'application des règles *GLoBE* en ajoutant à la règle prioritaire une approche distributive. La première difficulté est la définition de la « présence imposable »⁵⁰⁷. Les auteurs à l'origine de *METR* s'accordent sur la nécessité d'une « adoption d'une définition plus large de la présence taxable pour s'assurer que tous les pays où un groupe multinational a une présence économique significative peut imposer sa part de profit du groupe »⁵⁰⁸. Ils contournent le problème en précisant que ce serait

⁵⁰³ ENGLISCH Joachim, « Compatibility of a European METR Minimum Tax with EU/EEA Free Movement Guarantees », *SSRN* [En ligne], 2021.

⁵⁰⁴ *Ibid.*, p. 2. Traduction de l'original : « Under the METR, the MNE-wide aggregate of the individual country NETs is allocated to all countries in which the MNE has a taxable presence, irrespective of whether their ETRs are below, equal to or above the minimum ETR ».

⁵⁰⁵ *Ibid.* Traduction de l'original : « Countries [...] are free to apply either the minimum ETR or their own domestic tax rate to their respective shares of MNE NETs ».

⁵⁰⁶ *Ibid.*

⁵⁰⁷ *Ibid.*

⁵⁰⁸ COBHAM Alex, FACCIO Tommaso, GARCIA-BERNARDO Javier, et al, « For a better *GLoBE*, *METR* : a minimum effective tax rate for multinationals », *SSRN* [En ligne], 2021, p. 6. Traduction de l'original : « [...] adoption of a wider definition of taxable presence, to ensure that all countries where an MNE has a significant economic presence can tax their fair share of its profits ».

l'occasion pour les pays de s'entendre sur une telle définition⁵⁰⁹. Cette solution est certes envisageable, mais elle ne répond pas à la problématique de la définition qui est majeure, c'est une fuite en avant.

- 355.** Un autre point délicat de *METR* est la manière de répartir le droit de taxer. Toutefois, cette complexité est à relativiser du fait d'une approche par formule de cette répartition. L'initiative propose une allocation du bénéfice sous-imposé selon une équation à trois facteurs que sont les actifs corporels, les revenus des ventes et le personnel⁵¹⁰. Il s'agit là d'une formule qui prend en compte des critères fondés sur la substance. Outre le caractère mathématique de la répartition, une fois les coefficients définis, celle-ci présente un autre avantage. En effet, le « test de substance est similaire à la formule de l'exonération basée sur la substance proposée dans *GLOBE* [...], mais avec l'inclusion des revenus des ventes »⁵¹¹, la difficulté de calcul en utilisant cette méthode n'est donc pas beaucoup plus importante que celle qui existe déjà au sein de *GLOBE*. De plus, cette répartition s'inspire de celle prévue au sein du premier pilier en discussion à l'OCDE qui inclut à ses critères de répartition les revenus des ventes. Le calcul serait donc encore moins complexe puisque déjà en partie mis en œuvre pour le premier pilier.
- 356.** *METR* aurait ainsi une complexité plus importante, mais maîtrisée. Elle serait cependant contrebalancée par la suppression de la distinction possible entre pays « gagnants » et « perdants » du fait de l'application de *GLOBE*. Aucun État ne récupérerait la part du lion et chacun de ceux où le groupe est implanté de manière substantielle bénéficierait d'une part des recettes supplémentaires. Par la suppression de la distinction entre États de source des revenus imposables et État de résidence de l'entité mère ultime, « étant donné que *METR* est formulé sous la forme d'une règle non discriminatoire unique, elle aurait également plus de chance d'être acceptée comme compatible avec le droit communautaire et les autres obligations internationales »⁵¹². Cette facilité d'insertion dans le droit international, notamment communautaire, permettrait d'éviter les adaptations que *GLOBE* devra, nous le verrons lors de développements ultérieurs, subir pour s'appliquer.

⁵⁰⁹ *Ibid.*

⁵¹⁰ *Ibid.*

⁵¹¹ *Ibid.*, p. 5. Traduction de l'original : « *This test of substance is similar to the formulaic substance-based carve-out proposed in GLOBE [...] but with the inclusion of sales revenues* ».

⁵¹² *Ibid.*, p. 15. Traduction de l'original : « *[...] since it is formulated as a single non-discriminatory rule, it would also be more likely to be accepted as compatible with EU law and other international obligation* ».

CONCLUSION DU CHAPITRE I

- 357.** Ainsi, *GLOBE* est une mesure complète et complexe. L'OCDE a, par un processus de décision et d'élaboration laissant une grande place à la consultation publique et donc aux retours des professionnels et praticiens, abouti à une mesure extrêmement précise.
- 358.** Malgré des efforts appuyés en vue d'en réduire la complexité, il n'en reste pas moins qu'une réforme aussi importante de la fiscalité internationale ne peut être simpliste. Le Professeur Alexandre MAITROT DE LA MOTTE note qu'«après des travaux remarquables et des négociations complexes, excellemment menés par @OECDtax [compte officiel de la section fiscale de l'OCDE], la fiscalité internationale, pensée dans le cadre d'une économie industrielle et exclusivement matérielle, est sur le point d'entrer enfin au XXI^e siècle»⁵¹³. Cette entrée dans le XXI^e siècle ne pouvait se faire simplement tant l'économie et la fiscalité mondiale y sont complexes. Cette complexité vient notamment de l'évolution de l'économie qui change et est de plus en plus numérisée. Un nombre croissant de sociétés reposent sur des solutions numériques, cela se constate notamment par l'augmentation du nombre de *datacenters* qui abritent les infrastructures numériques des entreprises⁵¹⁴.
- 359.** Les ambitions et effets de *GLOBE* ne pourront cependant être mesurés qu'une fois le système appliqué. Cette question de l'application est majeure notamment parce que le principal intérêt d'un tel projet est sa multilatéralité et sa portée mondiale. Cette multilatéralité est tant un avantage du projet qu'un point majeur d'attention tant elle soulève de questionnements.

⁵¹³ MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, Twitter. Tweet du 1^{er} juillet 2021 à 18h53.

⁵¹⁴ Il y avait 4 843 *datacenters* en 2021 contre 2 087 en 2011, cette augmentation du nombre de structure s'accompagne d'une croissance de leurs capacités renforçant l'importance de l'augmentation. (COQUIO Fabrice, *Les data centers, pierres angulaires de l'économie numérique* [En ligne], DATA CENTER MAP, *Colocation Data Centers* [En ligne]).

Chapitre II. La mise en œuvre de *GLoBE*

- 360.** Les mesures du projet *GLoBE* ne peuvent être étudiées sans s'intéresser à leurs modalités de mise en œuvre. Si à l'échelle nationale ces modalités sont déterminées à l'avance par la forme du texte, loi ou règlement, le caractère international de *GLoBE* conduit à en faire un point majeur du projet.
- 361.** La réussite d'un projet international est grandement conditionnée par les choix effectués pour son application. Les règles les plus pertinentes, précises et utiles peuvent être mises en échec au stade de leur mise en application.
- 362.** Ainsi, il conviendra dans un premier temps de s'intéresser aux questionnements liés à l'application mondiale des règles *GLoBE* (Section 1), et à notamment l'importance de la mondialité de cette mise en œuvre. La nécessité d'une mise en œuvre mondiale établie, il faudra s'intéresser aux modalités juridiques d'adoption du projet *GLoBE* et notamment à l'opportunité de l'utilisation d'un Instrument Multilatéral (Section 2).

Section 1. L'application mondiale des règles *GLoBE*

- 363.** Le fait que *GLoBE* doive s'appliquer à l'échelle mondiale entraîne un certain nombre de questionnements notamment au sujet de la bonne volonté des États vis-à-vis du projet, y compris lorsqu'ils s'y sont montrés favorables dans le cadre de l'OCDE. Ils pourraient en effet ne pas adopter les mesures indispensables à sa mise en œuvre. Toutefois, le dispositif est conçu de manière à pouvoir exister et s'appliquer même sans une unanimité mondiale (Paragraphe 1). En s'appliquant mondialement *GLoBE* doit tenir compte des dispositifs existants, notamment avec le *GILTI* américain (Paragraphe 2).

Paragraphe 1. Les problématiques à résoudre pour une application mondiale de GLoBE

364. *GLoBE* est une mesure de droit international, à ce titre, son existence est conditionnée à sa reconnaissance par les États. Dire qu'un État refuse la mesure est une simplification de langage. Les États ne refusent pas une mesure mais la considère simplement comme n'existant pas à leur égard. Ce rejet est toujours possible, un État, aussi impliqué soit-il, dans les négociations, pourrait tout à fait ne pas adopter le projet. C'est une possibilité réelle (A). Les négociateurs à l'OCDE sont bien évidemment conscients de cela et c'est pourquoi le projet a été développé de sorte à pouvoir exister même en cas d'adoption par un nombre limité d'États (B). Son efficacité n'est pas conditionnée à son adoption à l'unanimité.

A. La possibilité constante d'un rejet de *GLoBE* par les États

365. Le projet *GLoBE* a suscité beaucoup d'enthousiasme. Dès les premiers accords au G7, la presse et les ministres, notamment français⁵¹⁵ et allemand⁵¹⁶, semblaient considérer que tout était fait. Toutefois l'OCDE n'a aucun pouvoir supranational, *GLoBE* pourrait donc, malgré son développement, être remis en question. Les États pourraient annihiler le dispositif en refusant de le reconnaître. L'accord signé par le Cadre inclusif le 1^{er} juillet 2021 précise d'ailleurs à ce propos que « les membres du Cadre inclusif : ne sont pas tenus d'adopter les règles *GLoBE*, mais s'ils décident de le faire, ils mettront en œuvre et administreront les règles conformément aux conséquences prévues dans le cadre du pilier deux, notamment à la lumière des règles types et des orientations approuvées par le Cadre inclusif »⁵¹⁷. Chaque État demeure donc libre de donner suite ou non aux propositions adoptées par le cadre inclusif (1). Les États ont toute une série de raisons de refuser *GLoBE* qui tiennent tant aux modalités du dispositif qu'à des justifications politiques (2).

⁵¹⁵ EUROPE 1, « Accord sur un impôt mondial : Le Maire salue un accord " historique " mais espère un taux plus élevé », Europe 1, 6 juin 2021.

⁵¹⁶ SPD, *Olaf Scholz treibt « Steuerrevolution » an* [En ligne].

⁵¹⁷ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 4.

1. La souveraineté : fondement incontournable du droit international

- 366.** La souveraineté étatique est définie comme « le caractère suprême d'une puissance (*summa potestas*) qui n'est soumise à aucune autre »⁵¹⁸, c'est un « pouvoir originaire, dans le sens où il ne tire sa propre légitimité et sa propre compétence d'aucune source externe, mais de lui-même et d'autre part, c'est un pouvoir illimité qui s'exprime à travers la possibilité d'adopter des normes juridiques »⁵¹⁹. Elle permet, par définition, à un État de rejeter *ad nutum* toute mesure le concernant, mais aussi d'accepter ces mesures. C'est ainsi l'outil juridique qui permet aux États de refuser de signer les accords mais aussi d'adopter les mesures négociées à l'échelle internationale. Les États peuvent, en effet, accepter de restreindre leur souveraineté « à la fois par des instruments juridiques stricts [...] et souples »⁵²⁰.
- 367.** La fiscalité est un élément particulier de la souveraineté, elle « constitue l'un des domaines les plus fondamentaux des droits de souveraineté nationale »⁵²¹ puisque sans fiscalité les recettes qui financent l'État ne sauraient réellement exister. Il s'agit d'un point clé sur lequel certains États fondent une grande partie de leur économie.
- 368.** Au-delà d'être l'outil juridique qui permet aux États de refuser l'existence des règles internationales, la souveraineté constitue en elle-même une raison pour les États de ne pas adopter ces mesures. En effet, « l'adoption de *GLoBE* entraînera certainement une perte de souveraineté fiscale, les juridictions étant contraintes d'adopter un nouveau niveau d'impôt sur les sociétés »⁵²². Cette perte de souveraineté vient de la limitation des possibilités offertes à un État dans la détermination de ses règles fiscales domestiques. Cet argument a notamment été celui de la Hongrie qui « revendique la concurrence fiscale et estime que les pays qui ont des taux d'imposition élevés devraient les diminuer »⁵²³.

⁵¹⁸ « Souveraineté », in CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, 11^e éd., Paris : PUF, 2015, p. 985.

⁵¹⁹ BLANLUET Gauthier (dir.), KOURALEVA-CAZALS Polina, MOUTARLIER Valère, RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE Emmanuel, « La souveraineté fiscale à l'heure du retour de l'harmonisation », *Fiscalité Internationale*, 2019, n°2, pp. 28-37.

⁵²⁰ *Op. Cit.* FMI, *Document d'orientation du FMI, fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale*, p. 46.

⁵²¹ DA SILVA Bruno, « Taxing digital Economy : a critical view around the *GLoBE* (Pillar Two), *Frontiers of Law in China* [En ligne], 2020, vol. n°15, n°2, pp. 111-141. Traduction de l'original : « *taxation constitutes on of the most fundamental areas of national sovereignty rights* ».

⁵²² *Op. Cit.* DA SILVA Bruno, « Taxing digital Economy : a critical view around the *GLoBE* (Pillar Two), *Frontiers of Law in China*. Traduction de l'original : « *The adoption of the GLoBE will certainly entail a loss of tax sovereignty, as jurisdictions become pressured to adopt a new corporate income tax level* ».

⁵²³ *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 29.

- 369.** En acceptant les mesures de l'OCDE, un risque existe de « limitation des choix du législateur »⁵²⁴ qui ne pourrait établir sur son sol des mesures allant à l'encontre des dispositions prévues dans *GLoBE*. Sous un angle interne, il y aurait ici encore une limitation de la souveraineté, le législateur n'étant plus libre de prendre toutes les mesures fiscales qu'il souhaite dans le respect du seul droit national. Ce fut l'argument notamment du Royaume-Uni qui a pendant longtemps été opposé au projet *GLoBE* en arguant du fait qu'accepter empêcherait, dans le futur, le parti conservateur de diminuer le taux de l'IS⁵²⁵.
- 370.** La souveraineté a pu servir d'argument pour certains États souhaitant définir eux-mêmes les exonérations au projet *GLoBE*⁵²⁶. L'objectif est ici pour les États d'exclure de son champ d'application leurs régimes fiscalement avantageux afin de pouvoir continuer à exercer une concurrence fiscale potentiellement agressive.
- 371.** Il y a aussi une dimension politique à la souveraineté puisque « déclinée à l'envi, la souveraineté a dépassé le stade du concept théorique pour devenir élément de communication »⁵²⁷. Ainsi, en mettant en avant leur refus au nom de la souveraineté, certains États peuvent marquer leur indépendance et la force de leur politique.
- 372.** Il en résulte que la souveraineté est un obstacle juridique absolu utilisable par les États pour se placer en dehors des règles négociées au niveau international. Toutefois, ce caractère absolu pourrait être remis en cause⁵²⁸. L'on pourrait ainsi s'interroger sur son utilisation comme outil permettant une concurrence fiscale agressive.
- 373.** Cette atteinte à la souveraineté étatique peut toutefois être relativisée, puisque « les propositions du deuxième pilier de *GLoBE* notent qu'un taux d'imposition minimum "ne change rien au fait que les pays ou les juridictions restent libres de fixer leurs propres taux d'imposition ou de ne pas avoir de système d'imposition des bénéficiaires des sociétés" »⁵²⁹.

⁵²⁴ *Op. Cit.* CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée*, p. 130.

⁵²⁵ TOYNBEE Polly, *Biden's global corporation tax plan is hugely popular, so why isn't Britain backing it?* [En ligne], *The Guardian*; 21 mai 2021.

⁵²⁶ *Op. Cit.* DEVEREUX Michael P. (dir), *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal*, p. 5. Traduction de l'original : « *The concept of corporate residence is in any case notoriously problematic* ».

⁵²⁷ « Souveraineté », in NDIOR Valère (dir.), *Dictionnaire de l'actualité internationale* : Édition A. PEDONE, 2021, p. 520.

⁵²⁸ *Op. Cit.* ENGLISCH Joachim, « International Effective Minimum Taxation – analysis of *GLoBE* (Pillar Two) ».

⁵²⁹ MAHALINGHAM Shiv, *The Impact of OECD *GLoBE* proposals in the middle East* [En ligne]. Traduction de l'original : « *The OECD *GLoBE* pillar two proposals note that a minimum tax rate "does not change the fact that countries or jurisdictions remain free to set their own tax rates or not to have a corporate income tax system at all* ».

Comme le note le Conseil des Prélèvements Obligatoires, « les règles prévues au titre de *GLoBE* sont spécifiques et aux fins du calcul d'une imposition minimale mondiale, à un taux réduit, distincte d'une imposition nationale sur les seuls profits »⁵³⁰.

- 374.** La problématique de la souveraineté des États perdure même en cas d'adoption généralisée de *GLoBE* en ce qui concerne la question du règlement des différends en l'absence d'une entité supranationale. En impliquant un nombre le plus important possible d'États, l'OCDE s'expose à un risque majeur : l'existence d'un grand nombre de différends internationaux. Si au sein d'un État, le système juridictionnel assure son rôle et permet de régler les litiges, à l'échelle internationale la chose se complique. Il faut en effet que l'entité qui traite les litiges puisse contraindre les États et cela ne peut se faire sans leur accord du fait de leur souveraineté.
- 375.** L'éventualité de l'adoption du projet *GLoBE* sans outil de règlement des différends associé effraie les fiscalistes qui, en raison des chevauchements avec la fiscalité actuelle, craignent que des situations d'impositions multiples restent sans issues⁵³¹. Une solution envisageable serait la création d'une entité supranationale à laquelle les États confient, selon des modalités à préciser, une compétence en vue d'arbitrer les différends issus de l'application des règles *GLoBE* ; ce qui n'est, pour l'instant, pas envisagé.
- 376.** En matière de règlement des différends issus du projet *GLoBE*, la philosophie est l'évitement des litiges. La prévention passe tout d'abord par la conception des règles *GLoBE*, « la RIR et la RPII ont été conçues de manière à minimiser les possibilités de différends »⁵³² et cela « principalement en raison de la hiérarchie des règles et de leur fonctionnement binaire »⁵³³. Lors de l'étude des dispositions RIR et RPII, a ainsi été constatée une certaine simplicité des tests d'applicabilité. De l'usage d'un taux absolu à la détermination de la base à partir des états financiers déclarés lors de la déclaration pays par pays, tout est conçu pour réduire le nombre d'interprétations ou de questionnements possibles. La trace de cette exigence se retrouve aussi dans la hiérarchie entre RIR et RPII, « la RPII est conçue de manière à réduire les possibilités de différends [parce que] en tant

⁵³⁰ *Op. Cit.* CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée*, p. 131.

⁵³¹ MEHBOOB Danish, *The US supports GLoBE, but global taxpayers are hesitant* [En ligne].

⁵³² *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 201.

⁵³³ *Ibid.*

que filet de sécurité, la RPII ne devrait s'appliquer que dans un nombre limité de cas »⁵³⁴ et si elle vient à s'appliquer « les règles de calcul [...] sont essentiellement mécaniques et moins sujettes à interprétation »⁵³⁵. Ainsi, loin de cacher la poussière sous le tapis, les règles conçues par l'OCDE recherchent un évitement systémique des différends.

- 377.** Une autre manière d'agir est de se reposer sur les mécanismes existants. C'est la stratégie adoptée pour les règles d'assujettissements et de substitution. Ces dispositions ont vocation à être intégrées aux conventions fiscales internationales et « bénéficieraient des mécanismes existants de règlement des différends contenus dans les conventions fiscales concernées »⁵³⁶ telles que la procédure amiable. Ceci induit une compétence des administrations nationales pour conduire la procédure amiable et, de fait, un risque certain que chacune de ces administrations interprète les dispositions de manière différente. Cette diversité n'est pas la seule faiblesse de cette solution. La procédure amiable prévue à l'article 25,1 à 3 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE a certes été rendue obligatoire du fait du standard minimum de l'action 14 du *BEPS*⁵³⁷, mais certains États qui n'adhèrent pas encore au projet *BEPS* pourraient souhaiter rejoindre *GLoBE*. De plus, cela ne concerne pas toutes les autres règles du projet.
- 378.** L'utilisation de dispositifs préexistants ne repose pas seulement sur ceux inclus dans les conventions fiscales bilatérales, mais aussi sur d'autres conventions telles que « la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale »⁵³⁸. Les accords d'échanges d'informations et de communication permettent une transmission des déclarations RPII entre les différentes administrations⁵³⁹ ce qui pourrait rendre possible, toujours en application des conventions fiscales bilatérales, le déclenchement d'une procédure amiable.
- 379.** La question du règlement des différends reste donc ouverte au sein de l'OCDE qui indiquait en 2020 que le « Cadre inclusif réfléchira également à l'élaboration d'une convention multilatérale qui pourrait aussi contenir des dispositions relatives à la prévention et au règlement des différends concernant l'application des règles *GLoBE* »⁵⁴⁰.

⁵³⁴ *Ibid.*

⁵³⁵ *Ibid.*

⁵³⁶ *Ibid.*

⁵³⁷ *Ibid.*, p. 202.

⁵³⁸ *Ibid.*

⁵³⁹ *Ibid.*

⁵⁴⁰ *Ibid.*

La déclaration du Cadre inclusif de juillet 2021 ne prévoyait, au titre du deuxième pilier, aucun mécanisme de règlement des différends, il en sera certainement question dans l'accord au G20 d'octobre 2021 en tant que détail du dispositif. Ainsi, si la problématique est importante, les règles *GLOBE* tentent seulement d'en limiter la portée en réduisant les points de frictions. C'est donc aux règles de mise en œuvre des mesures *GLOBE*, celles faisant du projet un élément du droit positif, que revient la complexe charge de prévoir les mécanismes de règlement des différends.

- 380.** La souveraineté n'est pas le seul argument mis en avant par les États quand il s'agit de s'opposer aux mesures *GLOBE*, d'autres raisons peuvent expliquer le refus.

2. Les raisons d'un rejet de la mesure de l'OCDE

- 381.** Le projet *GLOBE* offre aux États, par sa complexité, un certain nombre de motifs de refus. Le point d'achoppement le plus important est la question du taux minimum effectif d'imposition. Ce taux est destiné à devenir le seuil mondial définissant la limite entre sous-imposition et imposition suffisante, le plancher de la concurrence fiscale mondiale. Plusieurs avis existent au sujet de la valeur de ce taux. Selon certains observateurs il ne doit pas être inférieur à 20% faute de quoi il irait dans le sens de la planification fiscale agressive⁵⁴¹. Cette valeur est légèrement inférieure au taux effectif mondial d'imposition des grandes entreprises qui est en moyenne de 20,4%⁵⁴². Ce n'est pas le plus élevé parmi ceux proposés. À ce titre, certaines ONG et organismes estiment qu'il faut « fixer un taux effectif minimum d'imposition des sociétés de 25% »⁵⁴³. On dépasserait alors le taux effectif moyen calculé par l'OCDE.
- 382.** Ces taux élevés n'ont jamais été envisagés par l'OCDE qui, dès le début des discussions, se fondait arbitrairement sur un taux de 12,5%⁵⁴⁴, taux national irlandais, proche de celui de 10% du *GILTI* américain. Lors de leur retour dans les négociations, les États-Unis ont proposé un taux à 21%⁵⁴⁵, identique à celui prévu pour *GILTI* après application du *Made*

⁵⁴¹ *Op. Cit.* LAFFITTE Sébastien, MARTIN Julien, PARENTI Mathieu, SOUILLARD Baptiste, TOUBAL Farid, *Impôt des multinationales après la crise sanitaire : pour un taux de taxe effectif minimum*, p. 5.

⁵⁴² OCDE, *Corporate tax statistics – third edition* [En ligne], juillet 2021, p. 17.

⁵⁴³ ICRICT, *Pandémie mondiale, reprise économique durable et fiscalité internationale* [En ligne], juin 2020, p. 3.

⁵⁴⁴ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*.

⁵⁴⁵ MEHBOOB Danish, *Ireland and UK push back against US proposal for minimum tax rate* [En ligne].

In America Tax Plan. Cette proposition a provoqué une levée de boucliers d'un certain nombre d'États⁵⁴⁶. Face à cette forte opposition mettant en péril l'existence de *GLoBE*, les États-Unis ont accepté une réduction du taux à 15%⁵⁴⁷, c'est *in fine* cette valeur qui a été retenue par le Cadre inclusif du 1^{er} juillet 2021⁵⁴⁸.

- 383.** Si la question du taux est si importante, c'est en raison de ses implications politiques et budgétaires. Des pays comme l'Irlande mettent en avant leur taux d'IS faible comme atout pour attirer les entreprises dans leur économie⁵⁴⁹. Le taux irlandais de 12,5% « jouit d'un consensus politique comme on peine à l'imaginer en France »⁵⁵⁰. Ce consensus est un argument majeur pour l'économie irlandaise puisque les investisseurs ont la « garantie [...] que les règles ne seront pas remises en cause »⁵⁵¹. L'adoption d'un impôt minimum mondial de 21% pourrait faire perdre au pays 20% de ses revenus issus de l'impôt sur les sociétés⁵⁵². C'est la raison pour laquelle l'Irlande insiste depuis le début des négociations pour un taux inférieur ou égal à 12,5% dont le ministre irlandais des Finances estime qu'il est « équitable et se situe dans une fourchette saine de concurrence fiscale »⁵⁵³. L'on peut à ce titre noter que l'Irlande n'a pas signé la déclaration du Cadre Inclusif, laquelle prévoit un taux minimum d'au moins 15%⁵⁵⁴. Malgré cette opposition, et contre toute attente, « des fonctionnaires du gouvernement irlandais ont suggéré que le pays est susceptible de renoncer à ses 12,5% plus tard cette année pour se conformer à l'accord de l'OCDE »⁵⁵⁵.

⁵⁴⁶ *Ibid.*

⁵⁴⁷ *Ibid.*

⁵⁴⁸ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 4.

⁵⁴⁹ ALBERT Eric, *En Irlande, inquiétudes mesurées face à un impôt international minimum sur les sociétés* [En ligne], *Le Monde*, 8 avril 2021.

⁵⁵⁰ FEUERSTEIN Ingrid, *La bataille de l'Irlande contre l'impôt minimum Mondial*, *Les Echos*, 14 juin 2021.

⁵⁵¹ *Ibid.*

⁵⁵² *Op. Cit.* MEHBOOB Danish, *Ireland and UK push back against US proposal for minimum tax rate*.

⁵⁵³ CONNOLLY Doug, *Ireland positions itself as counterpoint to US in debate over global minimum tax* [En ligne]. Traduction de l'original : « *Is a fair rate within a healthy range of tax competition* ».

⁵⁵⁴ OCDE, *Membres du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 rejoignant la Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie au 9 juillet 2021* [En ligne].

⁵⁵⁵ CONNOLLY Doug, *Ireland seeks input on OECD tax proposals' impact on Irish tax policy* [En ligne]. Traduction de l'original : « *The Irish Examiner has recently reported that Irish government officials have suggested that the country is likely to give up its 12.5% later this year to comply with the OECD agreement* ».

- 384.** Le taux et ses implications ne sont pas les seuls arguments utilisés contre le projet. Tout d'abord, certains États posent comme condition à leur accord l'existence de certaines exonérations sectorielles. La Chine souhaite par exemple pouvoir continuer à offrir des avantages fiscaux aux entreprises du domaine technologique⁵⁵⁶. Cette volonté est proche de ce qu'était la position du président TRUMP⁵⁵⁷.
- 385.** Le fait de refuser l'application de *GLoBE* constituerait pour les États un avantage concurrentiel. Par le refus l'application de la RIR les États pourraient attirer l'implantation des groupes multinationaux. Cette position est notamment celle de certains membres du Congrès américain qui estiment que le projet de l'OCDE serait « anticoncurrentiel, antiaméricain et nuisible pour [les États-Unis], alors que nous essayons de continuer à développer l'économie à un moment où nous sortons d'une pandémie »⁵⁵⁸. Cette position se fonde sur une posture opposée à la *doxa* fiscale portée par le G20 et l'OCDE selon laquelle il faut absolument lutter contre la concurrence fiscale. Certains auteurs estiment en effet que la réforme est menée par des États supposés bien intentionnés mais qui en réalité souhaitent étendre leurs règles à l'échelle mondiale⁵⁵⁹. Cette vision très politique du projet pourrait permettre d'expliquer le refus de certains États. Ces derniers se positionneraient en opposition face aux autres États en refusant la moindre influence de ces derniers sur leur territoire.
- 386.** Enfin, les règles *GLoBE* en elles-mêmes peuvent subir l'influence, positive ou négative, d'autres mesures adoptées en même temps. Les discussions en cours à l'OCDE à propos de l'adaptation de la fiscalité à la numérisation de l'économie incluent un premier pilier visant à répartir le droit d'imposer entre les États. Ces deux piliers sont liés et certains États, les États-Unis⁵⁶⁰ par exemple, en veulent une application conjointe. Comme le note Pascal SAINT-AMANS « les deux piliers ont été liés politiquement jusqu'à présent, et le principal ennemi du deuxième pilier est l'absence d'accord sur le premier pilier »⁵⁶¹. Il en va de même de l'adoption d'une imposition des services numériques qui pour certains États constituait une condition *sine qua none* de l'adoption de *GLoBE*⁵⁶². Ces craintes

⁵⁵⁶ LEIGH Thomas, *Exception to the rule ? G7 deal on tax triggers carve-out talk* [En ligne], Reuters, 10 juin 2021.

⁵⁵⁷ Cf. *Supra*. Notre 358.

⁵⁵⁸ WILLIAMS Aime, *G7 tax deal faces opposition in US Congress* [En ligne], Financial Times, 9 juin 2021.

⁵⁵⁹ *Op. Cit.* SHEFFRIN Steven M., *A minimal role for minimum taxes*, *Columbia Journal of Law Law*.

⁵⁶⁰ MEHBOOB Danish, *Yellen picks notable experts to join the US Treasury's digital tax talk* [En ligne].

⁵⁶¹ *Op. Cit.* WHITE Josh, *ITR live : OECD consultation on pillar two*.

⁵⁶² MEHBOOB Danish, *The Made In America Tax plan is rewriting the TCJA* [En ligne].

initiales semblent se dissiper puisque tant la déclaration du Cadre Inclusif du 1^{er} juillet 2021⁵⁶³ que l'accord au G20⁵⁶⁴ du 10 juillet de la même année incluent les deux piliers.

- 387.** Une telle quantité d'arguments contre *GLoBE* pourrait inquiéter quant à la pérennité du projet. Toutefois, même en cas de refus d'un certain nombre d'États, l'effet attendu des mesures négociées, à savoir la réduction de la concurrence fiscale internationale, pourrait être atteint.

B. Les effets limités de l'absence d'une adoption unanime du projet

- 388.** Le projet *GLoBE* est d'une particulière importance pour certains États comme la France et l'Allemagne⁵⁶⁵, mais aussi pour les États-Unis dont la prochaine réforme fiscale pourrait être délétère pour l'attractivité économique du pays si elle ne s'accompagne pas d'une imposition minimale effective mondiale. C'est pourquoi le projet *GLoBE* est conçu de sorte que ses effets ne soient pas remis en question par le refus de certains États. Cela est permis tant par le contenu des règles *GLoBE* qui permet de n'avoir besoin que d'une acceptation limitée aux juridictions des sociétés mères ultimes pour s'appliquer (1) que par la précision des règles négociées qui autorise une uniformité de ces dernières même sans accord multilatéral (2).

1. Le besoin d'une acceptation limitée aux juridictions des sociétés mères ultimes

- 389.** Actuellement, le projet *GLoBE* tend à une acceptation du plus grand nombre d'États possible. Cette ambition se constate notamment par l'instance de négociation qui n'est pas l'OCDE à 38 membres, mais le Cadre inclusif qui en comprend 139. Une large acceptation est aussi demandée par les observateurs externes tels que *The Justice Collaborative Institute* qui précise que « l'objectif devrait être un accord mondial dans lequel tous les pays acceptent d'adopter conjointement un impôt minimum pays par pays.

⁵⁶³ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.*

⁵⁶⁴ G20, *Third Finance Ministers and Central Bank Governors meeting, communiqué* [En ligne].

⁵⁶⁵ *Op. Cit.* GIRAUD Joël, *Rapport fait au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, après engagement de la procédure accélérée, portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (n°1737)*, p. 62.

Les paradis fiscaux qui ont profité de l'évasion fiscale internationale seront probablement opposés à ce type de coopération, mais de nombreux autres pays ont tout à y gagner »⁵⁶⁶.

- 390.** Malgré l'ambition d'un accord le plus large possible, les États ont pour certains tout intérêt à rester en dehors de *GLoBE*. C'est pourquoi ses mesures portent en elles une résilience face à ces refus. Cela se fait notamment par l'application prioritaire des mesures dudit projet à l'entité mère ultime *via* le mécanisme d'application ordonnée du dispositif. Nous avons pu constater précédemment qu'appliquer *GLoBE* à l'entité mère ultime du groupe restreint le nombre de juridictions qui mettent en œuvre les mesures. Cette limitation peut sembler paradoxale dans une économie largement mondialisée. Toutefois, il convient de considérer que seules « 10 économies abritent environ 80% des bénéfices des groupes multinationaux d'entreprises »⁵⁶⁷. Ainsi, il suffit qu'un faible nombre d'États adoptent *GLoBE* pour qu'une majorité des groupes multinationaux, du moins leurs bénéficiaires, soient concernés.
- 391.** La question de l'adoption des mesures existe indépendamment de l'instrument juridique de leur mise en œuvre. Que les mesures *GLoBE* exigent la ratification d'un accord multilatéral ou qu'elles soient intégrées directement dans le droit interne des États, les conséquences en cas de refus sont les mêmes vis-à-vis du projet. Cependant, il n'est pas interdit de s'interroger sur les conséquences qu'aurait le refus de nombre d'États de s'engager dans un accord multilatéral mettant en œuvre les mesures *GLoBE*.

⁵⁶⁶ THE JUSTICE COLLABORATIVE INSTITUTE, *Data for progress, End corporate tax avoidance and tax competition: collect the tax deficit of Multinationals* [En ligne]. Traduction de l'original : « *The goal should be a global agreement in which all countries agree to jointly adopt a country-by-country minimum tax. Tax haven countries that have benefited from international tax avoidance are likely to be opposed to this type of cooperation, but many other countries stand to gain* ».

⁵⁶⁷ *Ibid.* Traduction de l'original : « *10 economies that together headquarter about 80% of multinational company profits* ».

2. L'accord multilatéral : avantage non indispensable à l'application de *GLoBE*

- 392.** La situation actuelle, notamment les accords du G7⁵⁶⁸ ou du Cadre inclusif⁵⁶⁹ ainsi que celui du G20⁵⁷⁰ de juillet 2021, permet d'envisager sans crainte majeure qu'un accord multilatéral sera conclu pour la mise en œuvre du projet *GLoBE*. Malgré cet optimisme, un échec est envisageable.
- 393.** Cette hypothèse a été largement envisagée tout au long des travaux préparatoires de l'OCDE, sans que la conclusion d'accords intermédiaires intervienne. Ce n'est que très tardivement que les premiers accords ont été signés. Le premier fut celui du G7 en juin 2021. L'accord initial était prévu pour la fin de l'année 2020⁵⁷¹. La pandémie de COVID-19 ayant ralenti les travaux, les inquiétudes se sont faites grandissantes.
- 394.** Certains reconnaissent que « l'idéal pour résoudre les problèmes de concurrence fiscale, c'est bien sûr d'avoir une coordination internationale »⁵⁷². Malgré cela, l'idée est avancée qu'il est possible, pour appliquer *GLoBE*, d'utiliser la méthode de la « tache d'huile »⁵⁷³ *via* des dispositions unilatérales. Elle se fonde sur une adoption progressive de la mesure : à défaut d'une adoption mondiale immédiate, il convient de commencer par des zones plus petites. Cette méthode de la tache d'huile peut notamment se mettre en œuvre *via* des « efforts transatlantiques entre les États-Unis et l'Union Européenne, une collaboration pourrait également se concentrer sur les pays de l'OCDE ou du G20, ou même sur les 10 économies qui abritent environ 80% des bénéficiaires des groupes multinationaux d'entreprises »⁵⁷⁴. Néanmoins, cette adoption géographiquement limitée ne manquerait pas de rappeler la situation actuelle, étudiée dans la première partie de ce travail, et dont les multiples inconvénients ont déjà été mis en exergue. Ainsi, l'on pourrait se demander

⁵⁶⁸ G7 FINANCE MINISTERS & CENTRAL BANK GOVERNORS, *G7 finance ministers & central bank governors communiqué* [En ligne].

⁵⁶⁹ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*.

⁵⁷⁰ *Op. Cit.* G20, *Third Finance Ministers and Central Bank Governors meeting, communiqué*.

⁵⁷¹ COMMISSION DES AFFAIRES ÉCONOMIQUES ET MONÉTAIRES, *Rapport sur la fiscalité de l'économie numérique : négociation au sein de l'OCDE, résidence fiscale des entreprises numériques et une éventuelle taxe européenne sur le numérique* [En ligne], Parlement Européen, 2020/0000(INI).

⁵⁷² MARTIN Aude, MOUZON Céline, ZUCMAN Gabriel, « Qu'est-ce qu'une bonne politique fiscale », *Alternatives économiques* [En ligne], 2020, 2, n°86, pp. 36-48.

⁵⁷³ *Ibid.*

⁵⁷⁴ *Op. Cit.* THE JUSTICE COLLABORATIVE INSTITUTE, *Data for progress, End corporate tax avoidance and tax competition : collect the tax deficit of Multinationals*. Traduction de l'original : « Such agreements could begin with a transatlantic effort between the United States and the European Union, or collaboration could focus on OECD or G20 countries, or even the 10 economies that together headquarter about 80% of multinational company profits ».

quel est l'intérêt, après tant de travaux, d'aboutir à une situation de pluri-unilatéralité ? Le projet *GLOBE* constitue une première étape sur la voie d'un accord plus large.

- 395.** L'unilatéralité précédemment étudiée est un ensemble de mesures non coordonnées. Il est toutefois envisageable de considérer l'adoption unilatérale de mesures ayant été créées multilatéralement. Le contenu des stipulations serait le même, seule la manière de les adopter changerait.
- 396.** La possibilité d'une adoption du second pilier en dehors d'un accord multilatéral est possible selon Pascal SAINT-AMANS qui estime d'ailleurs que la multilatéralité est utile, mais non nécessaire⁵⁷⁵. Si *GLOBE* venait à être introduit dans l'ordonnement juridique sans accord multilatéral alors ce serait une simple mesure de coordination. En procédant ainsi, les États qui souhaitent l'application de la mesure éviteraient « la résistance et le sabotage des pays qui ont été capturés par l'industrie de l'évasion fiscale et briser [aient] le cercle vicieux de la concurrence fiscale entre pays voisins »⁵⁷⁶. *GLOBE* pourrait donc exister malgré le refus d'une partie des États impliqués dans les négociations.
- 397.** Le droit de l'UE est une autre voie possible d'application des mesures *GLOBE* en cas d'échec de l'accord à l'échelle internationale. L'Union européenne se place depuis le début des travaux *GLOBE* en solution de secours. Son objectif est de pouvoir « en cas d'échec des négociations au sein de l'OCDE, [reprendre les] règles du Pilier 2 au sein de l'Union Européenne »⁵⁷⁷.
- 398.** Ainsi, même en cas d'échec d'un accord multilatéral, le projet *GLOBE* pourra tout de même être appliqué ce qui permettra l'existence de mesures certes unilatérales, mais coordonnées. C'est notamment possible du fait de la précision des négociations en cours à l'OCDE par des représentants des États. Toutefois, cette hypothèse d'une reprise stricte des éléments actuels de *GLOBE* ne repose que sur la potentielle volonté des États qui, s'ils mettent en place des mesures unilatérales inspirées des travaux de l'OCDE, pourraient en modifier certains points.

⁵⁷⁵ CONNOLLY Doug, *Global agreement on new nexus rules and minimum tax likely by October*, Saint-Amans says [En ligne].

⁵⁷⁶ PICCIOTTO Sol, *The METR, a Minimum Effective Tax Rate for multinationals* [En ligne]. Traduction de l'original : « *Such a coalition could side-step resistance and sabotage by countries that have been captured by the tax avoidance industry and break the vicious cycle of beggarthy-neighbour tax competition* ».

⁵⁷⁷ PÉRIN-DUREAU Ariane, « Un an de fiscalité de l'Incorporel », *Communication Commerce électronique* [En ligne], 2021, n°2, p. 2.

399. Ainsi, *GLOBE* peut certes exister sans un accord multilatéral, mais ce dernier amènerait des garanties en termes d'uniformité des mesures que l'unilatéralité ne peut assurer. Toutefois, une application mondiale de *GLOBE* ne signifie pas la disparition automatique des mesures unilatérales et donc la coexistence de ce dispositif avec les mécanismes unilatéraux actuellement présents dans l'ordre juridique de certains Etats.

Paragraphe 2. La coexistence de GLOBE avec le droit existant

400. Le projet *GLOBE* est conçu comme un dispositif multilatéral par opposition à l'ensemble des systèmes unilatéraux non coordonnés qui existent à ce jour. Toutefois, cette opposition est méthodologique puisque les objectifs de toutes ces mesures sont les mêmes. Ainsi, il convient de s'intéresser à la relation entre *GLOBE* et lesdites mesures unilatérales et à la manière dont les dispositifs pourraient s'agencer (A). L'on peut aussi s'interroger sur l'existence d'un statut particulier de *GLOBE* qui semble supposé depuis le début de l'étude et envisager une assimilation du dispositif à une mesure SEC mondiale (B).

A. La limitation du nombre de dispositifs en interaction

401. Comme le note le Conseil des Prélèvements Obligatoires, « la volonté de faire émerger des règles internationales acceptées par le plus grand nombre possible d'États ne signifie pas la fin de décisions unilatérales fondées sur le primat des intérêts nationaux et parfois le non-respect d'obligations juridiques librement approuvées »⁵⁷⁸. L'adoption de *GLOBE* ne signerait donc pas la fin des mesures unilatérales notamment si les conventions multilatérales qui mettent en œuvre *GLOBE* sont « floues et plus libres d'interprétation sur certains points que les conventions bilatérales entre États »⁵⁷⁹. L'OCDE précisait très tôt dans les travaux sur *GLOBE* que « cette règle [RIR] s'inscrirait en complément des règles nationales relatives aux SEC sans s'y substituer »⁵⁸⁰. Il faut donc s'intéresser aux

⁵⁷⁸ *Op. Cit.* CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée*, p. 136.

⁵⁷⁹ *Ibid.*

⁵⁸⁰ OCDE, *Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice, document de consultation publique, relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 13 février – 6 mars 2019* [En ligne], p. 32.

interactions possibles entre les règles du projet *GLoBE* et les dispositifs unilatéraux existants.

- 402.** Il est indispensable d'organiser l'articulation des règles constitutives du projet *GLoBE* et des règles unilatérales précédemment évoquées faute de quoi, un risque de double imposition existe⁵⁸¹ du fait des chevauchements possibles des différents dispositifs⁵⁸². Si l'objectif d'imposition minimale était accompli, cela mettrait toutefois en cause tous les travaux de l'OCDE sur la suppression de la double imposition.
- 403.** L'enjeu ne porte pas seulement sur la double imposition. En ne supprimant pas les mesures unilatérales, *GLoBE* vient ajouter un nouvel ensemble de règles qui forcent les groupes à supporter une charge administrative plus importante. Or c'est précisément l'un des inconvénients majeurs des mesures unilatérales. C'est notamment pour cela que *GLoBE* reprend certaines démarches présentes dans d'autres dispositifs. Le groupe pourra ainsi réutiliser dans le cadre de *GLoBE* les démarches faites au titre d'autres dispositifs.
- 404.** Ainsi, *GLoBE* doit être conçu de sorte à exclure de son champ d'application les groupes multinationaux déjà soumis à des mesures SEC effectives⁵⁸³. Cela peut être opéré de plusieurs manières. Tout d'abord, il est envisageable d'établir une « liste blanche des régimes d'inclusion de revenus qualifiés »⁵⁸⁴ qui permettent d'exclure, *via* l'établissement de critères de qualification certains régimes qui, s'appliquant, rendent inutile la mise en œuvre de *GLoBE*. Cette liste pourrait « faire l'objet d'un examen par les pairs lors de sa création et de sa mise à jour, ce qui réduirait la charge de mise en conformité tant pour les contribuables que pour les autorités fiscales »⁵⁸⁵. L'avantage majeur de cette méthode est qu'elle agit *ex ante* et permet donc, peu important le régime concerné tant qu'il figure sur la liste, au groupe de ne pas se soumettre aux démarches spécifiques à l'application de *GLoBE*.

⁵⁸¹ *Op. Cit.* VELLING Tanja, *Pillar two : simplification is key.*

⁵⁸² *Op. Cit.* MEHBOOB Danish, *The US supports GLoBE, but global taxpayers are hesitant.*

⁵⁸³ *Op. Cit.* CRUZ CANO Mattias, *Amazon: GLoBE proposal must champion simplicity.*

⁵⁸⁴ *Op. Cit.* MEHBOOB Danish, *The US supports GLoBE, but global taxpayers are hesitant.* Traduction de l'original : « *establishing a whitelist of qualified income inclusion regimes* ».

⁵⁸⁵ *Op. Cit.* CRUZ CANO Mattias, *Amazon :GLoBE proposal must champion simplicity.* Traduction de l'original : « *The whitelist could be subject to peer review in its creation and maintenance, reducing the compliance burden for both taxpayers and tax authorities* ».

- 405.** La liste blanche n'est pas la seule méthode existante, mais elle permet, contrairement à celles que nous allons maintenant étudier, de prendre en compte tout type de régime dès lors qu'il aboutit aux mêmes conséquences que *GLoBE*. Les questionnements sur l'interaction entre *GLoBE* et les dispositifs existants se portent essentiellement sur les relations avec *GILTI* dont *GLoBE* est inspiré. Pour certains, il faudrait reconnaître « le régime *GILTI* comme une forme différente du même ensemble de règles, notamment la RIR »⁵⁸⁶. Ainsi, du fait des similarités entre *GILTI* et *GLoBE* il conviendrait de « désactiver *GILTI* quand cela s'applique à des filiales américaines. Cela favoriserait l'approche descendante »⁵⁸⁷. *GLoBE* primerait donc *GILTI*. Cette priorité de *GLoBE* se justifierait notamment par le fait que celui-ci, contrairement au dispositif américain, ne comporte pas uniquement une règle d'inclusion du revenu. Les modalités ne sont pas encore définies, mais l'accord signé par le Cadre inclusif prévoit la nécessité d'établir les règles de coexistence entre *GLoBE* et *GILTI*⁵⁸⁸.
- 406.** Enfin, « l'effet des règles existantes en matière de taxation du revenu étranger (en vertu du régime des SEC par exemple) [...] est pris en compte lors du calcul du TEI d'une entité constitutive dans le cadre des règles *GLoBE* en procédant juridiction par juridiction »⁵⁸⁹. La prise en compte des régimes existants est ainsi de nature à paralyser l'effet de *GLoBE* en cas de soumission de l'entreprise à un taux effectif d'imposition suffisamment élevé du fait de règles SEC. Cette méthode n'est cependant pas de nature à éviter l'empilement des charges de mise en conformité puisqu'il faut faire les démarches *GLoBE* pour finalement aboutir à une imposition supplémentaire nulle.
- 407.** La compatibilité de *GLoBE* et des dispositifs unilatéraux existant à l'heure actuelle peut également être organisée en configurant certains dispositifs nationaux pour intégrer, dans leur mode de fonctionnement, les exigences des mesures *GLoBE*. C'est notamment le cas de *GILTI* qui, selon le *Made In America Tax Plan*, se rapproche de *GLoBE* via une agrégation pays par pays⁵⁹⁰ et adopte un taux de 21%, taux que les États-Unis souhaitaient

⁵⁸⁶ WHITE Josh, *OECD must clarify coexistence of GloBE and GILTI rules, say MNEs* [En ligne]. Traduction de l'original : « recognise the GILTI regime as a different form of the same set of rules, particularly the income inclusion rule ».

⁵⁸⁷ *Op. Cit.* WHITE Josh, *ITR live : OECD consultation on pillar two*. Traduction de l'original : « deactivated when it is applied to US sub-groups. This would favour a top-down approach ».

⁵⁸⁸ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 5.

⁵⁸⁹ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 194.

⁵⁹⁰ *Op. Cit.* US DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The Made In America Tax Plan*, p. 12.

imposer à l'OCDE⁵⁹¹. Toutefois, *GILTI* reste plus strict que ne le sont les mesures négociées à l'OCDE puisque le projet de réforme prévoit la suppression de l'exonération au titre de bénéfices de routine⁵⁹². Cette exonération initialement établie à 10% de la base imposable par l'OCDE, par mimétisme avec les dispositions de *GILTI*, a *in fine* un taux de 5%⁵⁹³ de sorte que les deux mesures restent proches malgré la réforme américaine. L'UE a également annoncé qu'elle prendrait en compte *GLoBE* pour la configuration des dispositifs qu'elle souhaite mettre en place, notamment l'impôt sur les services numériques évoqués par la Commission dans une communication de 2021 affirmant que cet impôt coexisterait avec les accords de l'OCDE⁵⁹⁴.

- 408.** Les dispositifs unilatéraux ne sont pas les seuls avec lesquels il convient de concilier l'application future des dispositions issues du projet *GLoBE*. Comme le note l'*Alliance for Competitive Taxation*, « si *GLoBE* est adopté, il faudra envisager de modifier ou d'éliminer les chevauchements avec les mesures *BEPS* »⁵⁹⁵. Il en va de même avec les conventions fiscales bilatérales.

⁵⁹¹ *Op. Cit.* MEHBOOB Danish, *Ireland and UK push back against US proposal for minimum tax rate*.

⁵⁹² *Op. Cit.* ENGLISCH Joachim, « International Effective Minimum Taxation – analysis of *GLoBE* (Pillar Two).

⁵⁹³ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 4.

⁵⁹⁴ COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la commission au Parlement européen et au Conseil, Fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle* [En ligne], COM(2021) 251 final, 18 mai 2021, p. 7.

⁵⁹⁵ *Op. Cit.* MEHBOOB Danish, *The US supports GLoBE, but global taxpayers are hesitant*. Traduction de l'original : « *If GLoBE is adopted then consideration should be given to either modifying or eliminating overlap with measures under the BEPS project* ».

B. L'éventuelle assimilation de *GLoBE* à une mesure SEC mondiale

- 409.** L'étude de l'articulation de *GLoBE* avec les mesures SEC existantes conduit à s'interroger sur l'existence d'une différence entre ces deux types de dispositifs. Certains auteurs ont pu être amenés à penser que *GLoBE* ne serait qu'une mesure SEC mondiale et non pas un dispositif particulier. L'OCDE, dans sa présentation de la règle d'inclusion du revenu, note qu' « à certains égards, le fonctionnement de la RIR repose sur les principes des règles traditionnelles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) »⁵⁹⁶. Ainsi, l'on pourrait assimiler, du moins en partie, *GLoBE* à une mesure SEC traditionnelle, mais mondialement harmonisée.
- 410.** Cette assimilation aurait un avantage majeur vis-à-vis de l'intégration de *GLoBE* dans le droit fiscal international. À l'heure actuelle il n'existe aucune certitude quant à la manière dont *GLoBE* pourra être concilié avec les conventions fiscales internationales. La seule information quant à l'impact potentiel de *GLoBE* sur ces conventions est qu'elles devront être modifiées pour intégrer la règle d'assujettissement et la règle de substitution⁵⁹⁷.
- 411.** Si on considère les règles *GLoBE* comme des mesures SEC, on élimine un grand nombre de questionnements puisqu'elles seraient « familières avec les règles de la fiscalité internationale »⁵⁹⁸. Si « la règle d'inclusion est identique à un dispositif SEC, une telle règle pourrait s'appliquer même si une convention fiscale est en vigueur »⁵⁹⁹. La compatibilité entre les règles SEC et les conventions fiscales internationales est envisagée par le commentaire sur les articles du modèle de convention fiscale de l'OCDE⁶⁰⁰. L'OCDE abonde dans le sens de cette analyse et précise que « bien qu'il existe un certain nombre de différences entre la RIR et les règles sur les SEC de nombreuses juridictions, elles sont sans effet sur l'analyse »⁶⁰¹.

⁵⁹⁶ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 14.

⁵⁹⁷ *Ibid.*

⁵⁹⁸ *Op. Cit.* DA SILVA Bruno, « Taxing digital Economy: a critical view around the *GLoBE* (Pillar Two) ». Traduction de l'original : « *CFC rules have the immediate advantage of being familiar international tax rules* ».

⁵⁹⁹ *Ibid.* Traduction de l'original : « an income inclusion rule is identical to a *CFC* provision; such a rule may apply even if a tax treaty is in force ».

⁶⁰⁰ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 196.

⁶⁰¹ *Ibid.*

- 412.** Ainsi, la règle RIR semble compatible avec les conventions fiscales bilatérales fondées sur le modèle de l'OCDE. Toutefois, selon le professeur Bruno DA SILVA, l'application de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés nécessiterait une modification des conventions fiscales notamment eu égard aux dispositions des articles 9 et 24 du modèle OCDE⁶⁰².
- 413.** En effet, « la RPII pourrait aboutir à une base d'imposition plus élevée que celle qui résulterait uniquement de la définition des bénéficiaires selon le principe de pleine concurrence »⁶⁰³ ce qui serait contraire à l'article 9 du modèle de conventions de l'OCDE qui prévoit l'application du principe de pleine concurrence entre entreprises associées⁶⁰⁴. L'OCDE écarte cette problématique en attribuant à cet article une portée ne touchant que l'attribution du droit d'imposer les bénéficiaires et non pas « la façon dont ils sont taxés [qui] relève du droit interne de chaque pays »⁶⁰⁵.
- 414.** L'OCDE répond aussi à la question de la compatibilité de la RPII avec les clauses de non-discriminations prévues en l'article 24 du modèle de convention de l'OCDE. En effet, puisque « le seul critère est de savoir si le paiement provient d'une juridiction à fiscalité élevée et est à destination d'une juridiction à faible fiscalité [...] la RPII n'est pas déterminée par la résidence du bénéficiaire du paiement, mais par le classement de la juridiction en tant que juridiction à fiscalité faible ou élevée »⁶⁰⁶.
- 415.** Ainsi, les règles principales de *GLOBE*, celles qui ne demandent aucune action sur les conventions fiscales internationales pour s'appliquer, sont compatibles avec les dispositions du modèle de conventions fiscales bilatérales de l'OCDE. Cette compatibilité permet d'assurer à *GLOBE* une intégration plus aisée dans la fiscalité internationale existante.
- 416.** Le fait que les mesures *GLOBE* puissent, peu important l'instrument juridique les portant, intégrer l'ordonnancement juridique mondial malgré la possibilité d'un refus de certains États, et bien que certains dispositifs unilatéraux et bilatéraux existent déjà, conduit à s'interroger sur la nature de l'instrument juridique qui les mettra en œuvre. À ce titre, les

⁶⁰² *Op. Cit.* DA SILVA Bruno, « Taxing digital Economy: a critical view around the *GLOBE* (Pillar Two).

⁶⁰³ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 197.

⁶⁰⁴ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Article 9.

⁶⁰⁵ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 197.

⁶⁰⁶ *Ibid.*, p. 198.

travaux passés de l'OCDE sur le projet *BEPS* constituent une inspiration pour *GLOBE*. Il est notamment question dans un grand nombre d'écrits de la possibilité, pour le G20 et l'OCDE, d'adopter les mesures *GLOBE* via un accord multilatéral mondial semblable à l'instrument multilatéral utilisé pour *BEPS*.

Section 2. L'utilisation d'un instrument multilatéral : atout non négligeable pour *GLoBE*

- 417.** L'OCDE a la volonté de faire du projet *GLoBE* une révolution fiscale mondiale et prépare à cette fin un ensemble de règles coordonnées destinées à être fidèlement adoptées par un grand nombre d'États. Cet objectif de coordination passe notamment par l'instrument juridique choisi pour mettre en œuvre les règles. À ce titre, l'utilisation d'un accord multilatéral semblable à celui conclu pour l'application des mesures *BEPS* semble la solution la plus pertinente pour assurer une cohérence mondiale des règles retenues. Toutefois, du fait des particularités inhérentes à *GLoBE*, certaines caractéristiques de l'instrument multilatéral *BEPS* ne peuvent être conservées (Paragraphe 1).
- 418.** L'unité des règles n'est pas le seul avantage d'un accord multilatéral. Le fait d'inclure *GLoBE* au sein d'un seul instrument juridique permettrait une diffusion plus rapide des dispositifs et de ses modifications (Paragraphe 2).

Paragraphe 1. La pertinence de l'utilisation d'un instrument multilatéral

- 419.** *GLoBE* tient une grande partie de son intérêt de l'application uniforme de ses règles à l'échelle mondiale. Le recours à un instrument multilatéral serait un atout en vue d'assurer un tel objectif (A). L'OCDE a déjà eu recours à un tel outil par le passé. Elle avait alors intégré à l'instrument un certain nombre de réserves qui pouvaient limiter l'uniformité des mesures finalement adoptées. Il convient donc, pour *GLoBE*, de tenir compte de cela et de ne pas reproduire ce qui serait, eu égard aux objectifs affichés, des erreurs (B).

A. L'instrument multilatéral : outil de cohérence mondiale des mesures *GLoBE*

- 420.** L'utilisation d'une convention multilatérale permet de fixer en un seul texte la formulation des règles adoptées. Cette unicité permet d'assurer l'uniformité des règles adoptées pour la mise en œuvre de *GLoBE* et de leur application (1), mais aussi d'y adosser un corpus de « consignes » d'interprétation facilitant leur mise en œuvre (2).

1. L'uniformité forcée des règles *GLoBE*

- 421.** En laissant aux États la liberté d'adopter les mesures sans contrainte, ces derniers peuvent adapter les règles afin de supprimer les modalités qu'ils ne souhaitent pas. Si tel devait être le cas pour *GLoBE* alors le projet perdrait tout intérêt. Sa particularité première est d'apporter, dans un environnement juridique marqué par l'unilatéralité non coordonnée, une certaine unité et coordination. L'OCDE note à ce titre que « bien qu'une convention multilatérale ne soit pas une condition préalable, elle représenterait le seul moyen d'inscrire la coordination des règles dans un cadre juridiquement contraignant »⁶⁰⁷.
- 422.** La première modalité d'application de *GLoBE* envisagée par l'OCDE est un « modèle de législation [...] définissant les modalités détaillées des règles RIR et RPII [dont] les juridictions pourront s'inspirer [...] pour rédiger leur législation interne »⁶⁰⁸. Cette manière de procéder est similaire à celle utilisée pour les conventions fiscales bilatérales dont le modèle élaboré par l'OCDE n'est pas obligatoire.
- 423.** L'utilisation d'un instrument multilatéral adopté par les États, voie suivie pour l'application du projet *GLoBE*, permettra, au regard des différents accords adoptés tant par le G7 que le G20 en juin et juillet 2021, d'éviter les problématiques évoquées précédemment. L'idée d'une réforme globale « est susceptible de déclencher un autre instrument multilatéral (IML) pour aligner les règles dans toutes les juridictions »⁶⁰⁹. Selon certains professionnels, l'utilisation d'un tel accord est obligatoire faute de quoi « il

⁶⁰⁷ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 195.

⁶⁰⁸ *Ibid*, p. 199.

⁶⁰⁹ MEHBOOB Danish, *Taxpayers expect slower growth under the OECD's pillar two* [En ligne]. Traduction de l'original : « *The global reform is likely to trigger another multilateral instrument (MLI) to align the rules across jurisdictions* ».

ne serait pas possible de taxer correctement entre les pays sur la base des critères techniques existants, et il serait incroyablement difficile de déterminer les droits d'imposition »⁶¹⁰.

- 424.** *GLoBE* porte dans la construction même de ses règles la nécessité d'une application mondiale sans que les États puissent, par le jeu des transpositions en droit national, en modifier les règles. Un changement, par exemple, des règles d'assiette ou des ajustements prévus par *GLoBE* pour se rapprocher du droit national en bloquerait l'application. De la même manière, une base de calcul différente en fonction des systèmes juridiques reviendrait au système unilatéral actuel. Si les États modifiaient lors de leur transposition en droit interne les règles *GLoBE*, la concurrence fiscale ne serait pas limitée, mais simplement reportée sur les modifications apportées aux mesures *GLoBE*.
- 425.** Un instrument multilatéral permettrait ainsi, en théorie, l'adoption de mesures préalablement déterminées sans modifications possibles et sans que les interprétations des États ne puissent interférer. Il limiterait sensiblement les possibilités de divergences entre les États. Si l'OCDE maintenait l'idée d'adopter uniquement un modèle de législation, elle devrait mettre au point des « orientations coordonnées »⁶¹¹ pour assurer une « sécurité juridique pour les administrations fiscales comme pour les contribuables »⁶¹² au moment de la mise en œuvre de *GLoBE* par les États.
- 426.** Toutefois, le modèle de législation n'est pas abandonné et pourrait constituer un élément important du corpus interprétatif lié à l'instrument multilatéral pour la mise en œuvre de *GLoBE*.

⁶¹⁰ *Ibid.* Traduction de l'original : « *Otherwise you would not be able to tax well between countries based on existing technical criteria, and it would be incredibly tough to determine taxing rights* ».

⁶¹¹ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 200.

⁶¹² *Ibid.*

2. La possible création d'un corpus interprétatif mondial

- 427.** Les règles *GLoBE* sont conçues de sorte à éviter au maximum le besoin d'un travail d'interprétation lors de leur mise en œuvre notamment pour des raisons de simplicité. Toutefois, il serait illusoire de considérer qu'un ensemble de règles aussi complexes puisse s'appliquer sans qu'il soit besoin de clarifier l'interprétation de certains points. Bien que les détails définitifs de *GLoBE* ne soient pas encore connus, ils interviendront lors de l'accord d'octobre 2021, un certain nombre de pistes peuvent être explorées.
- 428.** La clarification des mesures *GLoBE* peut se faire par plusieurs sources. Tout d'abord, les travaux sur le projet sont extrêmement précis. Bien que les *blueprints* n'aient pas été rendus totalement publics, l'OCDE a produit un rapport reprenant chacun de leurs points et en précisant l'interprétation à retenir. Ce rapport, élément fondamental du projet, renvoie régulièrement, et notamment pour les questions de définition, à des dispositifs existants tels que la déclaration pays par pays ou les normes *IFRS*⁶¹³ pour lesquels des travaux d'explication ont déjà été publiés.
- 429.** Ce rapport n'est pas la seule source d'interprétation prévue au titre de *GLoBE*. Le modèle de législation précédemment évoqué serait conservé malgré l'existence d'un accord multilatéral, et fournirait « des instructions complémentaires et une source d'interprétation »⁶¹⁴. L'essentiel de la mesure serait toutefois contenu dans l'instrument contraignant. L'on peut ici établir un parallèle avec les commentaires, par l'OCDE de son modèle de convention fiscale bilatérale.
- 430.** Au-delà des éléments prévus ou existants, il convient de considérer ce que l'OCDE a pu réaliser au titre d'autres projets et notamment la mise en place de « boîtes à outils », telle celle pour l'application de l'instrument multilatéral sur les mesures *BEPS* relatives aux conventions fiscales⁶¹⁵. Ces boîtes à outils existent pour un grand nombre de problématiques traitées par l'OCDE, qu'elles soient fiscales ou non. Elles sont notamment destinées à aider, par des « conseils pratiques »⁶¹⁶, les pays en développement dans

⁶¹³ *Ibid.*

⁶¹⁴ *Ibid.*, p. 200.

⁶¹⁵ OCDE, *Boîte à outil pour l'application de l'instrument multilatéral sur les mesures BEPS relatives aux conventions fiscales* [En ligne].

⁶¹⁶ OCDE, « OCDE : boîte à outil sur la question du manque de comparables en matière d'analyse de prix de transfert, *Droit Fiscal* [En ligne], 2017, n°26.

l'application des règles prévues par l'OCDE comme en matière de prix de transfert⁶¹⁷. À ce jour, aucune boîte à outils ne semble envisagée par l'OCDE pour le projet *GLoBE* mais la volonté affichée de voir les mesures appliquées aussi bien par les pays développés que les pays en développement pourrait conduire à l'apparition d'un tel instrument.

- 431.** Ainsi, il existe et existera des outils d'interprétation des règles *GLoBE*. Toutefois, ces moyens d'interprétation ne peuvent être pertinents que si les mesures mises en œuvre ont une certaine unité. Si chaque État qui applique *GLoBE* en modifie les règles, les définitions et modalités techniques, il devient parfaitement impossible d'établir une interprétation unique du dispositif. Cette unité est donc conditionnée à la signature d'un accord international.
- 432.** L'utilisation d'un instrument multilatéral permettrait aussi d'adjoindre à *GLoBE*, pourquoi pas dans le cadre de l'accord d'octobre 2021, des modalités de règlement des différends⁶¹⁸. On pourrait ainsi aboutir à un traitement unifié des litiges par l'établissement d'un corpus de décisions juridictionnelles relatives à *GLoBE*. Même sans institution juridictionnelle supranationale dédiée, les règles étant les mêmes partout dans le monde, toute décision d'une juridiction nationale nourrirait ce corpus. Si elle ne s'impose pas aux juges des autres États, elle constituerait toutefois une inspiration pour ces derniers. Le risque est cependant d'aboutir à une jurisprudence éparse à travers le monde puisque les juridictions ne seraient nullement obligées d'adopter les solutions retenues dans un autre État. C'est pourquoi le corpus explicatif des mesures ne doit ainsi constituer qu'une aide secondaire à l'application des dispositifs et non pas l'unique moyen de garantir leur uniformité puisque la jurisprudence ne pourrait être qu'une base interprétative hétérogène.

⁶¹⁷ OCDE, *La plateforme de collaboration sur les questions fiscales publie une boîte à outils pour aider les pays en développement à se pencher sur la question du manque de comparabilité en matière d'analyses de prix de transfert* [En ligne].

⁶¹⁸ *Op. Cit.* COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, *Rapport d'information 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* p. 132.

B. L'instrument multilatéral *GLoBE* : un accord unique aux modalités uniques

- 433.** L'instrument multilatéral pour la mise en œuvre des mesures *BEPS* constitue un précédent majeur en tant qu'accord réformant la fiscalité internationale. Il présente toutefois certaines particularités qui ne doivent pas être répliquées dans le cadre de *GLoBE*. Tout d'abord, cet instrument propose des options qui paraissent incompatibles avec l'ambition harmonisatrice de *GLoBE* (1). L'instrument multilatéral *BEPS* présente une autre particularité eu égard au fait que les États signataires peuvent choisir parmi les règles proposées, celles qui les agréent (2). Tel ne peut être le cas pour *GLoBE* du fait même de sa conception.

1. L'impossible compatibilité des options avec la volonté d'unité

- 434.** L'instrument multilatéral pour la mise en œuvre des mesures *BEPS* offre aux États un grand nombre d'options⁶¹⁹. À titre d'exemple, l'article 5 de cette convention permet un choix entre trois options possibles⁶²⁰ et l'article 13 en prévoit deux⁶²¹. Les options de l'article 5 de l'instrument multilatéral présentent une particularité puisque les parties peuvent choisir d'appliquer une des trois options ou aucune et « lorsque chaque juridiction contractante ayant conclu une convention fiscale couverte choisit une option différente (ou lorsqu'une juridiction contractante choisit d'appliquer une option et l'autre décide de n'en appliquer aucune), l'option choisie par chaque juridiction contractante s'applique à ses propres résidents »⁶²². Du fait de ces options, la variabilité des solutions retenues par les États est importante. Cela relativise l'effet d'harmonisation des méthodes d'élimination de la double imposition, sujet de l'article.

⁶¹⁹ DIRX Benjamin, *Rapport fait au nom de la Commission des affaires étrangères sur le projet de loi, adopté par le Sénat, 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* [En ligne], Assemblée nationale, n°1099, 20 juin 2019, p. 14.

⁶²⁰ *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*, Article 5.

⁶²¹ *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*, Article 13.

⁶²² *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*, Article 5.

435. Les « États sont [donc] libres d'adopter les propositions issues du projet *BEPS* globalement ou partiellement et ont parfois la possibilité de choisir entre plusieurs options. Le risque est alors qu'ils fassent des applications différentes, voire divergentes, du projet *BEPS* et que de cette mise en œuvre non coordonnée naissent des cas de double imposition et un alourdissement des formalités administratives pour les entreprises »⁶²³. Cette situation n'est pas sans rappeler les dispositifs SEC de la Directive *ATAD* étudiée en première partie de ce mémoire. Nous avons pu établir qu'en présence d'un grand nombre d'options, les dispositifs ne sauraient être considérés comme agissant en faveur d'une harmonisation.
436. Le dispositif *GLoBE* ne prévoit aucune option relative au fonctionnement même des mesures. Un État ne peut choisir de changer la hiérarchie d'application des règles ou d'adopter une approche montante dans la chaîne de détention⁶²⁴. Toutefois, l'absence d'un accord sur les détails laisse la place à une possible intégration d'options dans le texte final. Un revirement vis-à-vis des *blueprints* a déjà pu être observé en ce qui concerne l'exclusion du champ d'application de la mesure des activités de transport maritime⁶²⁵. Il s'agit notamment du choix d'une approche additive ou déductive dans la détermination des résultats avant impôt par les comptes financiers⁶²⁶.
437. Le fait que les seules options laissées aux États soient relatives aux mesures de simplification s'explique surtout par la volonté de l'OCDE de faire de *GLoBE* une mesure qui crée un plancher à la concurrence fiscale agressive. En permettant aux États d'exercer des options, *GLoBE* créerait de multiples standards et donc une imposition minimale effective variable selon le choix des parties. Cela serait inutile eu égard à l'objectif affiché de l'OCDE qui est que les règles *GLoBE* garantissent que « toutes les entreprises exerçant des activités à l'échelle internationale paient au moins un impôt minimum »⁶²⁷. Une fois

⁶²³ JANOT Margot, MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « Le projet *BEPS* et la lutte contre la sous-capitalisation », *Droit fiscal* [En ligne], 2016, n°4, p. 139.

⁶²⁴ Certaines options étaient envisagées dans le rapport sur les *blueprints*. Elles ne concernent pas tant les mesures en elles-mêmes mais la possible simplification de leur application. Les options présentées permettraient par exemple d'inclure un seuil *de minimis* excluant du champ d'application de la mesure certaines entités aux résultats négligeables ou de calculer un taux effectif d'imposition valable pour plusieurs années (OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*). Ces options n'étaient pas laissées aux États mais constituaient des manières différentes de concevoir les règles afin d'aboutir à un accord.

⁶²⁵ Cf. *Supra*. Partie 2, Chapitre 1, Section 1, Paragraphe 1, A, § 276.

⁶²⁶ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*.

⁶²⁷ *Ibid.*

le minimum établi par les dispositions de *GLoBE*, les États restent libre de choisir leur propre taux d'imposition national et donc de dépasser, pour les entreprises touchées par l'IS national, le taux minimum⁶²⁸.

- 438.** Certaines voix se sont fait entendre pour souhaiter que « toutes les options décrites dans les *blueprints* [puissent] être disponibles parce qu'elles pourraient toutes être utiles »⁶²⁹ mais cette position est discutable au regard de l'ultra-complexité du dispositif tel qu'il existe à l'heure actuelle. L'ajout d'options complexifie la lecture mondiale de la mesure puisque chaque État partie pourrait créer son propre dispositif *GLoBE*. Cette complexification a pu être constatée à propos de l'instrument multilatéral *BEPS* pour lequel la connaissance des options formulées par les États « revêt une complexité au moins égale, sinon supérieure »⁶³⁰ à la détermination de la couverture ou non de la convention fiscale. S'agissant de ce dernier, les modalités d'application d'une convention « dépend [...] d'une palette étendue d'options et de réserves à la discrétion de chaque juridiction contractante, ainsi que de la confrontation, pour chaque CDI [Convention visant à éviter la Double Imposition] couverte, des choix ainsi opérés par les juridictions liées »⁶³¹. Cette complexité supplémentaire ne saurait s'accorder avec la volonté de simplicité affichée par l'OCDE.
- 439.** L'instrument multilatéral pour la mise en œuvre des mesures *BEPS* ne comprend pas seulement des variations du fait des options possibles mais aussi parce que l'accord prévoit plusieurs niveaux de normes.

⁶²⁸ *Op. Cit.* MAHALINGHAM Shiv, *The Impact of OECD GLoBE proposals in the middle East*.

⁶²⁹ *Op. Cit.* WHITE Josh, *Highlights of the OECD consultation on pillars one and two*.

⁶³⁰ PEYROL Bénédicte, *Avis au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, adopté par le Sénat, 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* [En ligne], Assemblée Nationale, n°1093, 20 juin 2018, p. 50.

⁶³¹ *Ibid.*

2. La nécessité d'un niveau unique de normes

- 440.** L'instrument multilatéral pour la mise en œuvre des mesures *BEPS* crée une « distinction entre normes minimales et normes facultatives »⁶³². Il y a ainsi plusieurs niveaux de normes dont certaines, les minimales, sont impératives et ne peuvent être modifiées tandis que les facultatives peuvent faire l'objet de réserves⁶³³. Des niveaux multiples de normes pourraient évoquer les différences établies au sein de *GLoBE* entre le groupe formé par la règle d'inclusion du revenu et la règle relative aux paiements sous-imposés et celui formé par la règle d'assujettissement et la règle de substitution. Les premières sont des règles principales qui structurent la réforme *GLoBE* tandis que les secondes servent à la mise en œuvre des premières. Toutefois, cette assimilation n'est pas correcte.
- 441.** Si *GLoBE* crée en son sein plusieurs types de normes, ces dernières sont destinées à être mises en œuvre avec le même degré de contrainte faute de quoi les règles principales pourraient trouver à s'appliquer plus difficilement. Il en va de même de la distinction précédemment évoquée entre les normes opérationnelles et les règles d'organisation⁶³⁴.
- 442.** La liberté laissée aux parties dans le cadre de *BEPS* est toutefois limitée puisque « l'option consistant à ne pas appliquer ces articles est strictement encadrée et tend à éviter qu'une juridiction se dérobe à ses obligations de façon abusive et jouisse ainsi d'un avantage concurrentiel déloyal par rapport aux juridictions vertueuses »⁶³⁵. Dans le cas de *GLoBE*, laisser aux États la possibilité de choisir l'application ou non de certaines dispositions, tout en limitant le choix, reviendrait à créer un niveau unique de normes. Nous avons en effet pu voir qu'un refus de l'application de *GLoBE* pourrait se fonder sur l'avantage concurrentiel qui en découle. Ainsi, en interdisant aux États d'écarter des règles au titre de l'avantage concurrentiel que cela leur procurerait, l'on élimine tout caractère facultatif des mesures *GLoBE*.

⁶³² *Op. Cit.* PEYROL Bénédicte, *Avis au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, adopté par le Sénat, 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*, p. 51.

⁶³³ *Ibid.*

⁶³⁴ *Cf. Supra.* Partie 2, Chapitre 1, Paragraphe 2, § 291.

⁶³⁵ *Op. Cit.* PEYROL Bénédicte, *Avis au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, adopté par le Sénat, 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*, p. 51.

- 443.** Aussi, la hiérarchie existe déjà entre les différentes dispositions *GLOBE* du fait des règles de coordinations prévues par le texte. Ainsi, il n'est nul besoin de créer, dans l'instrument multilatéral de mise en œuvre des mesures, une nouvelle hiérarchie entre les règles opérationnelles. De plus, l'importance équivalente des mesures de coordination et des mesures d'imposition exclut l'idée d'un caractère facultatif des dispositions définissant la hiérarchie des règles. Le dispositif est conçu en tenant compte de la hiérarchisation des mesures et permettre aux États parties de l'exclure porterait atteinte à la cohérence interne du projet.
- 444.** Ainsi, l'adoption de *GLOBE* par un instrument multilatéral contraignant serait de nature, si l'accord tient compte des particularités du projet, à permettre une meilleure application du dispositif dans son ensemble et cela à l'échelle mondiale.
- 445.** L'adoption d'un instrument multilatéral *GLOBE* n'aurait pas un effet que sur le droit interne des États. Les mesures principales de *GLOBE* sont, nous avons pu le voir précédemment, compatibles avec les conventions fiscales internationales dans leur formulation actuelle. Toutefois, les règles d'assujettissement et de substitution nécessitent une modification des conventions fiscales bilatérales pour s'appliquer. Un instrument multilatéral contraignant permettrait de faire cela de manière efficace comme ce fut le cas pour *BEPS*.

Paragraphe 2. Une diffusion accélérée des règles GLoBE

446. Le projet *GLoBE* prévoit deux règles, celle d’assujettissement et celle de substitution, qui nécessitent la modification des conventions fiscales bilatérales. Cette problématique s’était déjà posée à l’OCDE dans le cadre du projet *BEPS* et la réponse fut l’instrument multilatéral. L’usage d’un tel outil juridique permet une modification rapide et synchronisée des conventions fiscales bilatérales en vigueur(A) mais aussi une mise à jour efficace des règles adoptées si des améliorations devaient progressivement être apportées (B).

A. Une mise en application simplifiée des mesures conventionnelles de *GLoBE*

447. Les mesures *GLoBE* incluent, outre la règle d’inclusion du revenu et la règle relative aux paiements sous-imposés qui supposent une modification du droit interne des Etats, deux dispositifs qui sont des « règles conventionnelles qui pourraient être intégrées dans les conventions fiscales existantes »⁶³⁶. Ainsi, la mise en œuvre de la règle d’assujettissement et de la règle de substitution nécessite une modification des conventions fiscales bilatérales existantes.

448. Cette modification peut être faite « par des négociations bilatérales et des amendements de conventions individuelles »⁶³⁷ mais, comme le notait l’OCDE dans le cadre de l’élaboration de l’instrument multilatéral pour la mise en œuvre de *BEPS*, ces travaux « s’étaleraient sur des décennies »⁶³⁸. Une telle durée serait incompatible avec les exigences de célérité du projet *GLoBE* dont les conclusions devaient être transposées en droit positif avant la fin de l’année 2020.

⁶³⁶ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2*, p. 201.

⁶³⁷ *Ibid*, p. 195.

⁶³⁸ OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, l'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales* : Éditions de l’OCDE, 2015, p. 21.

- 449.** De plus, l'utilisation d'un instrument multilatéral permettrait de « synchroniser les modifications de l'ensemble des conventions fiscales bilatérales existantes »⁶³⁹ de sorte que toutes les conventions intègrent au même moment les mesures *GLoBE*. Ce n'est toutefois pas une solution parfaite, l'entrée en vigueur de la convention étant potentiellement différente selon la date de sa signature et de sa ratification par chacun des États.
- 450.** Pour autant, l'utilisation d'un instrument multilatéral permettrait incontestablement une rapidité et une uniformité des modifications apportées aux conventions fiscales bilatérales. Cette rapidité d'amendement des dispositifs existants pourrait être utilisée pour adapter le fonctionnement de *GLoBE* au fur et à mesure de son application.

B. Une facilitation des mises à jour futures de *GLoBE*

- 451.** L'intégration des mesures *GLoBE* au sein d'un instrument juridique unique permettrait d'y concentrer ses futurs amendements. Comme nous avons pu le voir lors des propos introductifs à cette étude, « si dans le passé, on pouvait peut-être se permettre de débattre de certaines questions pendant plusieurs années, aujourd'hui il peut s'avérer nécessaire de parvenir à des résultats en l'espace de quelques mois »⁶⁴⁰. Les évolutions de l'économie s'accéléralent, il est possible que les mesures *GLoBE* doivent être adaptées rapidement.
- 452.** En laissant aux États le soin d'inscrire dans leur droit national des préconisations non contraignantes émises par l'OCDE, tout amendement devrait suivre la même procédure et pourrait potentiellement être refusé par les États. Une telle situation conduirait inmanquablement à une désynchronisation des dispositions des conventions fiscales bilatérales. Face à ce risque, l'instrument multilatéral pourrait être une solution puisqu'il permet de s'adapter à l'urgence⁶⁴¹.

⁶³⁹ *Ibid*, p. 19.

⁶⁴⁰ *Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil européen et au conseil : vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, p. 3.

⁶⁴¹ *Op. Cit.* OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, l'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales*, p. 19.

- 453.** L'OCDE admet, par le truchement d'Achim PROSS que « dans l'idéal, les règles de l'initiative *GLoBE* devraient être simples par conception, ce qui signifie que, dans l'idéal, leur champ d'application devrait être défini de manière à ne pas exiger une couche supplémentaire de mesures de simplification pour rendre les règles applicables sans imposer des coûts de mise en conformité disproportionnés aux entreprises »⁶⁴². Cette ambition pourrait écarter l'idée d'un besoin d'ajustements futurs des règles *GLoBE*. Néanmoins, l'optimisme exprimé peut-être remis en cause⁶⁴³ et *GLoBE* pourrait subir, dans le futur, certains ajustements qui seraient ainsi facilités par la mise en place d'un instrument juridique unique.
- 454.** Un accord contraignant multilatéral est donc en théorie une garantie de synchronisation mondiale de l'adoption des mesures. Toutefois, si l'instrument multilatéral permet une action simultanée des États, rien ne les oblige à accepter la convention ou à le faire en même temps les autres. Cela a pu être constaté au titre de l'instrument multilatéral pour la mise en œuvre des mesures *BEPS* qui fut mis à la signature le 7 juin 2017 pour une entrée en vigueur au 1^{er} juillet 2018⁶⁴⁴. En 2021, certains États ayant déclaré leur intention de signer ne l'ont toujours pas fait. Cela est notamment le cas de l'Algérie, du Liban et de la Thaïlande⁶⁴⁵. D'autres États ont déposé leur instrument de ratification en février 2021 pour une entrée en vigueur en juin de la même année⁶⁴⁶.
- 455.** Ainsi, l'instrument multilatéral n'est pas un outil juridique exempt de défauts. À ce titre, celui émis pour la mise en œuvre des mesures *BEPS* permet de retenir un certain nombre de points d'attention qu'il convient de corriger, ou tout du moins de ne pas répéter, dans la conception de l'instrument *GLoBE*.
- 456.** L'ambition mondiale de l'OCDE au titre de *GLoBE* conduit à s'interroger sur la réaction d'un espace juridique particulier vis-à-vis des mesures adoptées. L'UE présente un certain nombre de caractéristiques qui pourraient avoir des conséquences sur le contenu et l'adoption du projet *GLoBE*.

⁶⁴² *Op. Cit.* VELLING Tanja, *Pillar two : simplification is key*. Traduction de l'original : « *acknowledged that, ideally, the GLoBE rules should be simple by design, meaning that, ideally, their scope should be defined so as not to require an additional layer of simplification measures to make the rules workable without imposing disproportionate compliance costs on businesses* ».

⁶⁴³ *Ibid.*

⁶⁴⁴ OCDE, *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS* [En ligne].

⁶⁴⁵ OCDE, *Signataires et parties à 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* [En ligne].

⁶⁴⁶ *Ibid.*

CONCLUSION DU CHAPITRE II

- 457.** *GLoBE* est un ensemble normatif multilatéral touchant à un point sensible qu'est la fiscalité des États. Ces derniers peuvent être tentés de le refuser pour de multiples raisons et il sera alors impossible de leur en imposer l'adoption. *GLoBE* est toutefois conçu de sorte à pouvoir se passer de l'unanimité des États en permettant à certains d'avancer seuls. Aussi, le projet étant à un stade de conception avancé et une grande partie des documents de travail étant disponible, les États peuvent en reprendre la substance sans qu'un accord international ne soit nécessaire. Dans la mesure où *GLoBE* n'efface pas les dispositifs existants leur prise en compte est donc nécessaire notamment du fait du statut particulier du projet qui ne saurait être assimilé à une mesure SEC mondialisée.
- 458.** De la mise en œuvre des mesures dépend leur efficacité. Cette mise en œuvre doit être réalisée de sorte à assurer l'effectivité des ambitions de l'OCDE que sont la simplicité et l'unicité des normes. Le choix de l'outil juridique doit donc permettre d'assurer la réalisation de ces deux objectifs. Un accord multilatéral contraignant semble être la seule solution efficace envisageable du fait de l'unité et de la rapidité apportées. Ce type d'instrument a déjà été utilisé par l'OCDE mais force est de constater que celui mis en œuvre pour *BEPS* ne peut être un modèle absolu. Il faudra l'adapter pour assurer sa compatibilité avec *GLoBE* de sorte que les options et réserves prévues pour la mise en place de *BEPS* ne pourront qu'être éliminées.
- 459.** L'Union Européenne ne peut rester en dehors du projet *GLoBE*. C'est un espace économique et juridique particulier et important, et à ce titre le déploiement des règles issues du projet *GLoBE* sur son territoire constitue un enjeu majeur, notamment pour la France qui soutient le projet depuis ses balbutiements.

Chapitre III. Les spécificités de l'adoption de *GLoBE* au sein de l'Union Européenne

- 460.** *GLoBE* ayant vocation à s'appliquer à l'échelle mondiale, on ne peut que s'interroger sur ce qui se passera au moment de son adoption au niveau de l'Union Européenne (Section 1). S'il y a eu une influence de l'Union sur les décisions prises au sein du cadre inclusif, *GLoBE* pourrait avoir sur le droit de l'Union Européenne un certain nombre de conséquences notamment en ce qui concerne les tentatives européennes d'harmonisation des dispositifs d'imposition minimale (Section 2).

Section 1. La mise en place du projet *GLoBE* dans l'Union Européenne

- 461.** L'Union Européenne est un espace juridique où préexistent des normes que *GLoBE* doit respecter pour pouvoir s'y appliquer et vice versa. Cela pourrait impliquer un certain nombre d'ajustements des règles adoptées à l'OCDE ce qui est un frein à l'application de *GLoBE*. Toutefois, l'UE présente des caractéristiques pouvant faciliter la mise en œuvre du projet (Paragraphe 1), sous condition néanmoins de contourner l'obstacle du processus décisionnel en matière de fiscalité (Paragraphe 2).

Paragraphe 1. L'Union Européenne : espace contraignant mais bénéfique pour GLoBE

462. L'Union Européenne est un espace *sui generis* dans lequel prévalent les libertés de circulation. À ce titre, toute mesure susceptible de porter atteinte à ces libertés doit être rendue compatible (A). L'Union est donc une contrainte pour l'adoption de *GLoBE*, que cette adoption soit le fait des États pris séparément où qu'elle intervienne au niveau communautaire. Toutefois, une mise en œuvre commune pourrait réduire l'importance de la contrainte (B).

A. Les contraintes européennes pesant sur les transpositions nationales de *GLoBE*

463. Les mesures *GLoBE* touchent à l'imposition directe des entreprises. Les instances de l'UE n'ont, en théorie, aucune compétence en la matière, mais en réalité les dispositions nationales en matière de fiscalité directe doivent respecter le droit de l'UE (1). Cette contrainte n'est pas prise en compte par l'OCDE et impliquera des adaptations des mesures issues du projet *GLoBE* pour qu'elles puissent s'appliquer au sein de l'UE (2).

1. Une compétence indirecte de l'Union Européenne en matière de fiscalité directe

464. Les compétences de l'UE sont limitées, du fait de la souveraineté des États, à celles qui lui sont expressément transmises par ces derniers : c'est le principe de compétence d'attribution. En matière fiscale, ces compétences peuvent être qualifiées, du fait de leur importante limitation, de « résiduelle[s] »⁶⁴⁷. Cette compétence est limitée à une partie de la fiscalité indirecte. L'article 113 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE) prévoit des mesures d'harmonisation positive en matière de fiscalité indirecte⁶⁴⁸. Cet article dispose que « le Conseil peut arrêter les dispositions " touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires [...] dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le

⁶⁴⁷ *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 10.

⁶⁴⁸ *Ibid.*, p. 11.

fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence " »⁶⁴⁹. Un rapport de la Commission des affaires européennes sur l'espace fiscal européen précise à ce titre que « le TFUE ne prévoit en revanche aucune disposition spécifique en matière de fiscalité directe »⁶⁵⁰.

- 465.** Ainsi, une première lecture du droit primaire de l'UE laisse à penser qu'en matière de fiscalité directe, l'Union n'a aucune compétence. Toutefois, la Cour de Justice de la Communauté Européenne a posé, dans un arrêt de 1995, que « si, en l'état actuel du droit, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que tel du domaine de la compétence de l'Union, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit de l'Union Européenne »⁶⁵¹. La Cour étend donc l'influence du droit de l'UE à des domaines où cette dernière n'a aucune compétence et désormais « même dans un domaine largement non harmonisé comme la fiscalité directe, les États membres sont tenus de respecter les traités et le droit dérivé de l'Union »⁶⁵².
- 466.** Cette obligation faite aux États de respecter le droit de l'UE en matière fiscale n'est pas sans conséquences sur la mise en œuvre de *GLoBE*. Ils devront s'assurer que les mesures adoptées pour sa mise en application soient compatibles avec le droit de l'UE et notamment les « quatre libertés prévues par le traité en faveur de la circulation des travailleurs (article 45), de l'établissement et de la prestation de services (article 49), ainsi que des mouvements de capitaux (article 63) »⁶⁵³ mais aussi avec les normes relatives à la prohibition des aides d'États⁶⁵⁴.
- 467.** Or *GLoBE* n'est pas, dans sa conception actuelle, conforme au droit de l'Union. Il convient donc de modifier les mesures *GLoBE* afin de permettre cette conformité.

⁶⁴⁹ *Ibid.*

⁶⁵⁰ *Ibid.*

⁶⁵¹ Cour de Justice de la Communauté Européenne, 14 février 1995, ECLI :EU :C :1995 :31, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, European Court Reports 1995 I-00225.

⁶⁵² *Op. Cit.* INSTITUT JACQUES DELORS, *Concurrence fiscale dommageable, une frugalité déloyale à combattre*, p. 14.

⁶⁵³ *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 11.

⁶⁵⁴ *Op. Cit.* DEVEREUX Michael P. (dir), *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal*.

2. Les nécessaires ajustements de *GLoBE* au droit de l'Union Européenne

- 468.** Les institutions européennes que sont la Commission et le conseil ECOFIN s'intéressent aux développements de *GLoBE* notamment pour « s'assurer que *GLoBE* est conforme avec le droit de l'Union Européenne »⁶⁵⁵. Malgré cette attention, les mesures *GLoBE* pourraient, si les États souhaitent les adopter, devoir être modifiées à raison de la rigueur de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE)⁶⁵⁶ quand il s'agit de protéger les libertés européennes.
- 469.** Les difficultés pourraient venir notamment du fait que les mesures *GLoBE* s'appliquent, par définition, spécifiquement à des situations transfrontalières. Toutes ses règles se fondent sur une dichotomie entre l'État qui impose suffisamment et un autre qui ne le fait pas. Ainsi, les règles *GLoBE* pourraient, au regard des libertés fondamentales et notamment de la liberté d'établissement, ne pas être en accord avec le droit de l'UE. En raison du principe de liberté d'établissement, l'installation d'une filiale ou succursale dans un autre État membre ou sur le territoire de l'État de la société mère ne doit pas être limitée et doit constituer un choix juridiquement neutre. L'objectif est « la suppression de toute discrimination selon la nationalité »⁶⁵⁷. La règle d'inclusion du revenu, du fait de ses ressemblances avec des régimes SEC, ne serait pas, *a priori*, conforme au droit de l'UE et il en va de même avec la règle relative aux paiements insuffisamment imposés⁶⁵⁸.
- 470.** Il est vrai que la CJUE a pu autoriser, par le passé, de tels régimes en les estimant justifiés eu égard à leur objectif de lutte contre la fraude fiscale reconnue par la Cour de Justice de l'Union comme « une raison impérieuse d'intérêt général pour une restriction des libertés fondamentales »⁶⁵⁹ à condition que l'entité étrangère n'ait aucune substance économique⁶⁶⁰. Or, dans le cas de *GLoBE* cette condition n'entre jamais en considération de sorte que les mesures pourraient donc être jugées incompatibles avec le droit de l'UE,

⁶⁵⁵ *Ibid*, p. 47. Traduction de l'original : « *One of the central purposes of, and justifications for, the EU's involvement is ensuring that the *GLoBE* proposal is consistent with EU law* ».

⁶⁵⁶ ENGLISCH Joachim, BECKER Johannes, « Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU », *Materialism aus Wirtschaft und gesellschaft*, 2020, n°224.

⁶⁵⁷ PARLEMENT EUROPÉEN, *La liberté d'établissement et la liberté de prestations de services* [En ligne].

⁶⁵⁸ *Op. Cit* ENGLISCH Joachim, BECKER Johannes, « Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU ».

⁶⁵⁹ *Ibid*, p. 51. Traduction de l'original : « [...] is a legitimate reason in the public interest for a restriction of fundamental freedoms ».

⁶⁶⁰ *Ibid*.

puisqu'ils sont discriminatoires. Il sera donc nécessaire, afin d'accorder *GLOBE* avec le droit de l'UE, d'en rendre les mesures non discriminatoires⁶⁶¹.

471. Une des solutions envisageables serait une extension de *GLOBE* aux situations internes⁶⁶². La suppression pure et simple de toute discrimination liée à la nationalité de la filiale, pourrait en théorie conduire la CJUE à juger *GLOBE* conforme au droit de l'Union. Cette solution aurait aussi l'avantage de ne créer aucune imposition supplémentaire au titre des filiales situées dans la juridiction de leur mère dès lors que la filiale est suffisamment imposée. Il y aurait toutefois un risque qu'une « telle stratégie [puisse] échouer si elle entraînait néanmoins une discrimination *de facto* de l'exercice de la liberté d'établissement, en particulier dans les juridictions à fiscalité élevée où l'application nationale de *GLOBE* n'entraînerait presque jamais la perception d'une imposition complémentaire »⁶⁶³. La CJUE a ainsi déjà pris en compte des discriminations de fait pour juger de l'incompatibilité de dispositions fiscales nationales au droit de l'UE, comme par exemple, dans une décision *Commission et royaume d'Espagne contre Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord* de 2011 au sujet des aides d'État⁶⁶⁴. Toutefois la Cour a précisé que si le désavantage *de facto* était « fortuit et relevait de la chance »⁶⁶⁵ et non pas de la conception même de la mesure alors on ne pouvait l'estimer restrictive⁶⁶⁶. Ainsi, il conviendrait d'estimer le caractère fortuit de la discrimination dans le cas d'une application nationale de *GLOBE*. S'il est par ailleurs possible de considérer que la règle s'applique à raison des taux d'imposition et non du simple caractère étranger de la filiale alors la Cour pourrait accepter la mesure⁶⁶⁷. Toutefois, une telle modification de la mesure ne pourrait entraîner autre chose qu'une discrimination *de facto* et le caractère fortuit serait ainsi remis en cause. Le raisonnement présenté concerne le domaine des aides d'États, il est toutefois transposable en matière d'entrave aux libertés de circulation et d'établissement. En effet, les sanctions relatives aux aides d'États reposent sur l'existence d'une différence de traitement, tout comme les entraves aux libertés de circulation et d'établissement. Ainsi, la Cour pourrait utiliser le

⁶⁶¹ *Ibid.*, p. 2.

⁶⁶² *Ibid.*, p. 46.

⁶⁶³ *Ibid.*, p. 53. Traduction de l'original : « such a strategy might fail if it nevertheless entailed *de facto* discrimination of an exercise of the freedom of establishment, especially in high-tax jurisdictions where the domestic application of *GLOBE* would almost never result in the levy of a top-up tax ».

⁶⁶⁴ Cour de Justice de l'Union Européenne, 15 novembre 2011, ECLI :EU :C :2011 :732, *Commission et royaume d'Espagne contre Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*.

⁶⁶⁵ Cour de Justice de l'Union Européenne, 3 mars 2020, ECLI :EU :C :2020 :139, *Vodafone Magyarország*.

⁶⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁶⁷ *Ibid.*

même raisonnement dans ces deux domaines puisqu'ils reposent sur une problématique commune.

- 472.** Une autre solution, plus hypothétique, serait la reconnaissance par la CJUE de la lutte contre la sous-imposition comme étant une raison impérieuse d'intérêt général. En procédant de la sorte, les mesures, même restrictives, seraient justifiées et donc acceptées par la Cour.
- 473.** Le point commun aux solutions envisagées est qu'elles nécessitent des modifications de *GLoBE*. Si les ajustements ne sont pas adoptés à l'échelle mondiale notamment par une intégration à la formulation originelle de *GLoBE*, une hétérogénéité problématique risque de se créer. Il serait ainsi possible de trouver des différences entre le dispositif *GLoBE* tel que conçu par l'OCDE et la version européenne des mesures. Afin d'éviter une telle situation, allant à l'encontre de la raison même d'exister de *GLoBE* qui est une volonté d'harmonisation mondiale, il serait nécessaire de trouver une méthode pour que la CJUE accepte les mesures, réduise ses exigences, sans avoir besoin de modifier les règles *GLoBE*.
- 474.** Pour cela, au regard des décisions passées de la CJUE, la solution pourrait être non pas une adoption de *GLoBE* par les États directement mais une reprise des mesures dans le droit de l'Union.

B. Les atouts d'une mise en œuvre commune

- 475.** Les difficultés d'une mise en œuvre nationale pourraient être contournées par le choix d'une action commune. Il semble en effet que la CJUE soit moins stricte quand il s'agit d'étudier des normes adoptées directement par l'Union que lors de l'examen de dispositions nationales des États membres⁶⁶⁸. Elle ne « pratique qu'un contrôle léger des droits de la Charte et des principes généraux du droit de l'UE dans le contexte des règles fiscales de l'UE »⁶⁶⁹. Comme le note le professeur Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « il est rare qu'elle [la CJUE] rende des décisions opposées aux propositions de la Commission européenne qui sont sur le point d'aboutir, faute qu'il lui soit reproché de s'immiscer dans la procédure législative »⁶⁷⁰.
- 476.** L'Union Européenne peut inclure les dispositions de *GLoBE* au sein de plusieurs types de normes contraignantes de droit dérivé. La question d'une modification des traités est exclue des présents développements tout comme elle l'est de la littérature au sujet de *GLoBE*. Il serait étonnant d'inclure ce type de norme à un texte assimilable à une constitution. C'est pourquoi notre étude se concentrera sur le droit dérivé et non sur le droit primaire. Le choix du type de texte n'est pas sans influence du fait même de la nature et du fonctionnement juridique de ces outils.
- 477.** Ainsi, l'Union pourrait choisir, pour créer du droit de l'UE qui reprend le dispositif *GLoBE* de manière contraignante, entre l'utilisation d'un règlement européen ou d'une directive européenne. Le règlement est un acte législatif « obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tous les pays de l'Union Européenne »⁶⁷¹, il constitue donc l'alternative la plus stricte. Toutefois l'article 115 du TFUE empêche l'utilisation d'un règlement en matière de fiscalité directe. Dans ce domaine c'est la procédure législative spéciale qui doit être utilisée⁶⁷² et elle ne permet l'adoption que de directives.

⁶⁶⁸ *Op. Cit.* ENGLISCH Joachim, « Compatibility of a European *METR* minimum tax with EU/EEA Free Movement Guarantees ».

⁶⁶⁹ *Ibid.*, p. 3. Traduction de l'original : « Moreover, the European Court of Justice (CJEU) has so far refrained from reviewing substantive EU tax legislation in the light of freedom rights as they are enshrined in the EU Charter of Fundamental Rights, and in general practices only a light touch review with respect to charter rights and general principles of EU law in the context of substantive EU tax rules ».

⁶⁷⁰ MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal de l'Union Européenne*, tome 3, Belgique : BRUYLANT, Collection droit de l'Union Européenne, 2012, p. 55.

⁶⁷¹ EUR-LEX, *Le règlement de l'Union Européenne* [En ligne].

⁶⁷² Cf. *Infra*. Partie 2, Chapitre 3, Section 1, Paragraphe 2, 1, § 489.

- 478.** Ainsi, dans sa communication de mai 2021, la Commission annonçait que « dans le but de garantir l'application uniforme de celui-ci au sein de l'UE et sa compatibilité avec le droit de l'Union, la principale méthode de mise en œuvre du pilier 2 sera une directive de l'UE qui tiendra compte des règles types de l'OCDE en y apportant les ajustements nécessaires »⁶⁷³. L'utilisation d'une directive peut inquiéter du fait de la nécessité d'une transposition en droit national des mesures qu'elle prévoit. Cette transposition pourrait, outre ralentir le processus d'adoption de *GLoBE*, permettre aux États d'introduire certains éléments de diversité. Il conviendra donc de rédiger très strictement le texte de la directive et de réduire au maximum la latitude laissée aux États membres.
- 479.** L'intégration de *GLoBE* au sein de l'ordonnancement juridique européen permet l'utilisation des outils de contrainte réservés aux textes européens, notamment l'action de la CJUE. Cela constituerait un apport utile à *GLoBE*.
- 480.** Au-delà de l'intégration du dispositif par des règles européennes, l'Union dispose de certaines institutions telles que la CJUE. L'action de la CJUE, même conditionnée à une initiative de la Commission dans le cadre d'un recours en manquement, pourrait être de réels atouts pour *GLoBE*. Elle assurerait que pèse, sur les États européens, une certaine contrainte puisque la CJUE ferait respecter *GLoBE* comme elle fait respecter le reste du droit de l'Union.
- 481.** Nous avons pu constater lors des précédents développements que l'une des faiblesses du projet *GLoBE* développé par l'OCDE est l'absence de juridiction supranationale compétente pour en imposer le respect et régler les potentiels différends résultant de sa mise en œuvre. L'on pourrait donc s'interroger sur la compétence de la CJUE pour régler les litiges issus de l'application des normes *GLoBE*. Aucun élément ne permet de corroborer ou de disqualifier cette solution et ce n'est pas la seule juridiction qui pourrait être compétente. Les États membres pourraient ainsi, bien qu'il soit trop tôt pour se prononcer définitivement, confier cette compétence à leurs juridictions nationales.
- 482.** Malgré l'utilisation d'un accord juridiquement contraignant, l'absence d'entité supranationale compétente pour sanctionner les États en cas d'irrespect des mesures affaiblit leur degré de contrainte. Comme le note un rapport de 2019 au sujet de l'instrument multilatéral mettant en œuvre les mesures *BEPS* « il peut également être noté

⁶⁷³ *Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la commission au Parlement européen et au Conseil, Fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle*, p. 11.

que les travaux menés dans le cadre du projet *BEPS* n'emportent aucune contrainte juridique : leur non-respect n'entraîne aucune sanction. Son application concrète est donc soumise à la volonté politique des États. Il convient néanmoins de noter que les travaux *BEPS* irriguent les travaux européens et même nationaux »⁶⁷⁴. Il y a un risque que se produise la même chose au titre des mesures *GLOBE* et qu'ainsi les travaux menés et les ambitions affichées soient réduits à néant faute de contrainte.

- 483.** La CJUE pourrait agir à ce niveau dans le cadre d'un recours en manquement, initié par la Commission Européenne, qui est une « procédure juridictionnelle par laquelle la Cour de justice de l'Union européenne contrôle le respect par les États membres des obligations qui leur incombent en vertu du droit européen »⁶⁷⁵. La CJUE intervient dans cette procédure comme outil juridictionnel de contrainte, le bras armé de la Commission Européenne. L'utilisation du recours en manquement pour appliquer des règles issues de l'OCDE existe déjà indirectement dans le cadre de la Directive *ATAD*. Cette directive dérive des travaux *BEPS* de l'OCDE et les intègre dans l'ordonnement juridique européen. Le recours peut donc être activé afin que la Cour sanctionne un État pour qu'il transpose les dispositions de la directive et notamment les mesures SEC. Une telle procédure a pu par exemple être initiée par « la Commission [qui] a décidé d'adresser un avis motivé au Danemark au motif que ce pays n'a pas notifié les mesures nationales de transposition des règles de la Directive *ATAD* en ce qui concerne les sociétés étrangères contrôlées, qui visent à décourager le transfert de bénéfices vers des pays à fiscalité faible ou nulle. Si le Danemark n'agit pas dans un délai de deux mois, la Commission pourrait décider de saisir la Cour de justice de l'Union européenne »⁶⁷⁶. Cette première étape vers un recours en manquement a suffi à corriger la situation⁶⁷⁷, sans qu'une action devant la CJUE n'ait été nécessaire. La Cour intervient donc comme outil de contrainte si la procédure aboutit et confère aussi un caractère dissuasif au recours en manquement.

⁶⁷⁴ PALUSZKIEWICZ Xavier, *Avis fait au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, adopté par le Sénat, portant l'approbation de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune* [En ligne], Assemblée Nationale, n°1670, 11 février 2019, p. 13.

⁶⁷⁵ « Recours en manquement (Droit de l'Union européenne), in *Fiches d'orientation* [En ligne], Dalloz, juin 2020.

⁶⁷⁶ COMMISSION EUROPÉENNE, *Procédures d'infraction du mois de juillet : principales décisions* [En ligne].

⁶⁷⁷ Aucune mention de cette mise en demeure ne peut être trouvée dans les suivis de procédures d'infractions publiés par la Commission Européenne.

- 484.** Toutefois, malgré une transposition correcte, un État membre pourrait ne pas mettre en œuvre les mesures. De telles pratiques pourraient conférer un avantage concurrentiel en faveur de ses entreprises. À ce titre la Commission Européenne pourrait activer la réglementation des aides d'État de l'article 107 du TFUE. L'aide serait publique, affecterait la concurrence en permettant aux entreprises concernées d'avoir une charge fiscale faible et pourrait renforcer leur position vis-à-vis d'autres présentes dans l'Union. Trois des quatre critères⁶⁷⁸ semblent donc acquis, la sélectivité est quant à elle plus complexe à établir. Elle requiert que l'action confère « un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques »⁶⁷⁹ et impose l'établissement d'un « système de référence »⁶⁸⁰. Si le système de référence retenu est celui d'un État appliquant *GLOBE* alors celui qui ne l'applique pas confère un avantage sélectif et la réglementation des aides d'États peut s'appliquer. Toutefois, si la CJUE ne retient pas cette option alors il conviendra de s'interroger sur le système de référence retenu pour établir la pertinence de l'usage de l'article 107 du TFUE.
- 485.** Ainsi, l'intégration du dispositif *GLOBE* au droit de l'UE permettrait non seulement d'en augmenter la compatibilité avec les exigences propres au Traité sur le fonctionnement de l'UE et aussi de lui conférer un caractère contraignant pour les États membres.
- 486.** Cette intégration, malgré tous les avantages qu'elle représente, pourrait néanmoins être rendue complexe par le processus décisionnel en matière fiscale au sein de l'UE.

⁶⁷⁸ COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107 paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne*, 2016/C 262/01, 19 juillet 2016, pp. 9-43.

⁶⁷⁹ *Ibid*, p. 27.

⁶⁸⁰ *Ibid*, p. 29.

Paragraphe 2. Les obstacles freinant la mise en œuvre européenne de GLoBE

- 487.** Le processus de décisionnel de l'UE en matière fiscale explique en partie le blocage de certains projets de l'Union en matière de fiscalité directe⁶⁸¹. *GLoBE* pourrait subir le même sort (A). Pour autant, des solutions existent et pourraient être explorées (B).

A. La problématique de l'unanimité en matière fiscale

- 488.** Au sein de l'UE, certains domaines exigent des procédures législatives spéciales qui excluent le Parlement Européen et imposent l'accord du Conseil à l'unanimité des États membres. Il en est ainsi de la fiscalité⁶⁸². Cette procédure s'écarte de la procédure législative ordinaire où seule la majorité qualifiée au Conseil est requise⁶⁸³.
- 489.** L'unanimité en matière fiscale s'explique par une « logique politique » issue de l'imperméabilité entre les compétences exclusives de l'Union, les compétences exclusives des États membres et les compétences partagées entre l'Union et les États membres⁶⁸⁴. La fiscalité est une compétence exclusive des États, seuls ces derniers peuvent décider en la matière. Toutefois, en vertu des articles 113 et 115 du TFUE, la procédure législative spéciale s'applique en matière de fiscalité⁶⁸⁵. Il est donc nécessaire pour l'Union, si elle veut agir, de recueillir l'accord de tous les États membres. L'Union Européenne étant aussi une union monétaire, les États sont d'autant plus sensibles à une intervention en matière fiscale de l'Union que « pour les gouvernements privés du contrôle de la politique monétaire et de la politique de change la fiscalité reste le seul instrument directement accessible pour améliorer l'attractivité et la compétitivité »⁶⁸⁶.

⁶⁸¹ Cf. *Infra*. Partie 2, Chapitre 3, Section 2, Paragraphe 1, A.

⁶⁸² *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 12.

⁶⁸³ *Ibid.*

⁶⁸⁴ *Op. Cit.* BLANLUET Gauthier (dir.), KOURALEVA-CAZALS Polina, MOUTARLIER Valère, RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE Emmanuel, « La souveraineté fiscale à l'heure du retour de l'harmonisation ».

⁶⁸⁵ *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 12.

⁶⁸⁶ *Op. Cit.* INSTITUT JACQUES DELORS, *Concurrence fiscale dommageable, une frugalité déloyale à combattre*, p. 4.

490. Ainsi, l'unanimité en matière fiscale répondrait à d'impérieux impératifs de préservation de la souveraineté des États membres. Toutefois, la persistance d'un tel *modus operandi* n'exclut pas sa critique.
491. La procédure législative spéciale fait ainsi l'objet d'un grand nombre de critiques. Tout d'abord, cette procédure exclut le Parlement européen ce qui est en « contradiction avec les objectifs démocratiques de l'Union »⁶⁸⁷. Au-delà des questions démocratiques, cette procédure fait appel à l'unanimité, son efficacité est donc largement remise en cause. Selon la Commission européenne, il d'agit d'un « processus décisionnel qui n'est ni pratique ni efficace »⁶⁸⁸ et qui peut nécessiter plusieurs années, comme on a pu le voir pour ACCIS (Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés), tandis que la fiscalité internationale est un domaine dans lequel « il peut s'avérer nécessaire de parvenir à des résultats en l'espace de quelques mois »⁶⁸⁹.
492. L'unanimité peut aussi être utilisée par les États comme arme politique. « Certains États peuvent sur le principe être d'accord mais vont néanmoins chercher à négocier leur accord en échange d'autre chose de la part des institutions, ou de la part d'autres États »⁶⁹⁰. La décision en matière fiscale serait ainsi non pas considérée comme une décision importante en elle-même mais parce qu'elle permet d'obtenir des avancées, des concessions dans d'autres domaines. Aussi, « les États s'impliquent moins dans la négociation pour chercher un compromis puisqu'ils savent que si la solution ne leur convient pas, il suffit d'opposer un veto »⁶⁹¹ et pour éviter ce veto, l'accord est souvent obtenu « au niveau du plus petit dénominateur commun, ce qui limite les effets positifs pour les entreprises et les consommateurs ou rend sa mise en œuvre plus complexe »⁶⁹². La décision fiscale n'est donc plus, du fait de l'unanimité, qu'un élément de négociation politique, au détriment de sa portée réelle et de ses effets.

⁶⁸⁷ *Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil européen et au conseil : vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, p. 4.

⁶⁸⁸ *Ibid.*, p. 2.

⁶⁸⁹ *Ibid.*, p. 3.

⁶⁹⁰ *Op. Cit.* BLANLUET Gauthier (dir.), KOURALEVA-CAZALS Polina, MOUTARLIER Valère, RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE Emmanuel, « La souveraineté fiscale à l'heure du retour de l'harmonisation ».

⁶⁹¹ *Ibid.*

⁶⁹² *Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil européen et au conseil : vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, p. 10.

- 493.** Face à cela, l'Union se trouve régulièrement dans une situation d'inaction fiscale. Bien qu'elle agisse, ses réformes les plus ambitieuses restent bloquées ce qui n'est pas sans conséquences. Par exemple, si l'on en croit la commission, l'adoption d'ACCIS « aurait pour effet, à long terme d'accroître les investissements dans l'Union à hauteur de 3,4% et d'augmenter la croissance d'environ 1,2% (soit quelque 180 milliards d'EUR) »⁶⁹³. L'inaction fiscale liée à l'unanimité est donc coûteuse.
- 494.** La question des conséquences de l'unanimité se pose pour *GLoBE*. Le ministre de l'Économie Bruno LE MAIRE, affirmait dans une entrevue de juillet 2019, au sujet de l'unanimité au sein de l'UE que « nous n'y arriverons pas. Nous l'avons bien vu sur la taxe GAFSA. Malgré tous nos efforts, nous avons convaincu cinq États, puis 19, puis 24. Et il en restait quatre : l'Irlande, le Danemark, la Suède et la Finlande. Je les cite pour que chacun prenne ses responsabilités. Ils se sont opposés à la mise en place de cette taxation sur les géants du numérique. Sur la taxation minimale, on sait très bien qu'au bout du compte, ce sera exactement la même chose »⁶⁹⁴. Ainsi, l'adoption des mesures *GLoBE* au sein de l'UE pourrait être rendue impossible par le processus décisionnel européen.
- 495.** Toutefois, des alternatives existent et permettraient d'envisager l'adoption des mesures *GLoBE* sans qu'il ne soit nécessaire de réunir l'accord de l'ensemble des États membres.

⁶⁹³ *Ibid*, p. 6.

⁶⁹⁴ FRANCE INTER, « Bruno Le Maire va proposer un " impôt minimum mondial sur les sociétés " car " encore trop de multinationales échappent à l'impôt, c'est révoltant " », Franceinfo, 17 juillet 2019.

B. Les alternatives à l'unanimité

- 496.** Face à la détermination de certains États tels que la France et l'Allemagne à voir aboutir le projet *GLOBE*, la question des alternatives à l'unanimité s'est posée à de nombreuses reprises et plusieurs voies semblent envisageables. La mise à l'écart de l'unanimité « pourrait changer le cours des futures négociations sur les principales initiatives fiscales européennes »⁶⁹⁵, la question n'est donc plus seulement limitée à *GLOBE* mais à toutes les futures réformes fiscales européennes et mondiales.
- 497.** Plusieurs manières de procéder sont envisagées. La première serait de passer par la coopération renforcée. Elle permet, sur autorisation du Conseil, dès lors qu'« il est impossible d'arriver à une harmonisation pour tous les États membres dans un délai raisonnable [et qu']au moins 9 États membres [sont] intéressés »⁶⁹⁶ d'adopter le texte à l'unanimité des États membres partis à la coopération renforcée. Cette méthode n'écarte pas l'unanimité mais limite le nombre d'États impliqués et ainsi, sauf si certains entrent dans la coopération aux fins justement de se préserver un droit de veto, le nombre de blocages potentiel. Toutefois, elle n'est que peu pertinente eu égard au fonctionnement même de *GLOBE*. Tout d'abord l'unanimité des États impliqués est toujours requise et de plus les États qui n'y participent pas pourraient obtenir un avantage compétitif⁶⁹⁷ en attirant les entités mères ultimes. C'est d'ailleurs ce « raisonnement qui avait conduit l'Assemblée Nationale [...] à adopter une résolution européenne préconisant d'écarter la mise en place d'une coopération renforcée sur l'ACCIS »⁶⁹⁸. Ainsi, la coopération renforcée n'apparaît pas comme une méthode viable.
- 498.** Une autre méthode consisterait à faire usage des clauses passerelles qui « permettent au Conseil, statuant à l'unanimité, d'adopter une décision qui l'autorise à légiférer à la majorité qualifiée dans un domaine soumis à l'unanimité »⁶⁹⁹. Il s'agirait, en matière fiscale, de celle prévue en l'article 48 paragraphe 7 du Traité de l'Union Européenne. Cette procédure n'est toutefois pas efficiente puisqu'elle requiert tout d'abord une

⁶⁹⁵ DANIEL-MAYEUR Vincent, SERFATI Jordan, VAN ROBBROECK Nikolaas, « Politique fiscale de la Commission européenne 2019-2024 : à quoi peut-on s'attendre ? » *Fiscalité internationale*, 2019, n°4, p. 30.

⁶⁹⁶ *Op. Cit.* BLANLUET Gauthier (dir.), KOURALEVA-CAZALS Polina, MOUTARLIER Valère, RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE Emmanuel, « La souveraineté fiscale à l'heure du retour de l'harmonisation ».

⁶⁹⁷ *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 73.

⁶⁹⁸ *Ibid.*

⁶⁹⁹ *Ibid.*, p. 103.

unanimité au sein du Conseil européen⁷⁰⁰ puis une notification aux Parlements nationaux et, en cas d'opposition d'un Parlement sous six mois, elle ne peut être mise en œuvre⁷⁰¹. Ainsi, l'unanimité n'est que déplacée et le besoin d'un accord des Parlements nationaux constitue une source majeure d'aléa.

- 499.** La dernière voie alternative, « l'option nucléaire »⁷⁰², repose sur l'article 116 du TFUE qui « permet d'adopter des directives conformément à la procédure législative ordinaire pour éliminer les distorsions de concurrence dues à des disparités existantes entre les règles des États membres si la distorsion ne peut être supprimée en concertation avec les États membres. Cet article n'excluant pas expressément la fiscalité il pourrait s'appliquer dans ce domaine dans la mesure où la fiscalité a des conséquences sur le fonctionnement du marché intérieur »⁷⁰³. La Commission se disait, en 2019, prête à faire usage de cet article « en cas de nécessité spécifique »⁷⁰⁴. Fervent soutien au projet *GLOBE*, elle détient l'initiative de la mise en œuvre de l'article 116 du TFUE qui semble être la solution afin de contourner la problématique de l'unanimité. Il s'agit toutefois d'une arme difficile à mettre en œuvre puisqu'elle nécessite la réunion de critères complexes. La Commission doit donc faire preuve d'une « forte volonté politique »⁷⁰⁵ mais aussi d'un long travail d'analyse⁷⁰⁶ compliqué par l'imprécision des notions de « disparité [et de] distorsion »⁷⁰⁷. Ainsi, bien qu'il s'agisse de la solution la plus envisageable elle n'est pas anodine et ne constitue pas un parangon décisionnel en matière fiscale.

⁷⁰⁰ *Traité de l'Union Européenne*, Article 48 paragraphe 7.

⁷⁰¹ *Ibid.*

⁷⁰² ENGLISCH Joachim, « Article 116 TFEU – the nuclear option for qualified majority tax harmonization », *EC Tax Review*, 2020, 29(2), n°58. Traduction de l'original: « *Nuclear option* ».

⁷⁰³ *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 71.

⁷⁰⁴ *Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil européen et au conseil : vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, p. 12.

⁷⁰⁵ *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 72.

⁷⁰⁶ *Ibid.*

⁷⁰⁷ *Ibid.*

- 500.** Toutes les voies alternatives présentées précédemment ne sont utilisables qu'au cas par cas. Cela pourrait entraîner, dans le futur, une réactance⁷⁰⁸ des États qui s'opposent à toute nouvelle réforme. Pour la Commission, la question « n'est plus de savoir s'il est nécessaire d'abandonner l'unanimité en matière fiscale, mais plutôt de déterminer la manière et le moment de le faire »⁷⁰⁹. Elle a donc mis au point une démarche « progressive et ciblée »⁷¹⁰ en quatre étapes qui vise à une utilisation plus large de la majorité qualifiée⁷¹¹. Toutefois cette démarche pourrait rester au stade des vœux pieux, elle n'a en effet aucun moyen de contraindre les États à suivre son plan de route.
- 501.** Le projet *GLOBE* pourrait ainsi bénéficier, en cas de blocage du fait de l'unanimité, de mesures alternatives à cette dernière. Leur mise en œuvre pourrait être facilitée par les pressions s'exerçant sur l'Europe en cas de refus d'intégration des mesures *GLOBE*. Lors d'un récent colloque, le conseiller politique au Parlement européen Johan BERNARDO LANGEROCK insistait sur le risque pour l'Union Européenne, en cas de rejet de *GLOBE*, de devenir une victime du dispositif *SHIELD* américain⁷¹². Cela constituerait une raison supplémentaire et sûrement décisive, pour les États membres d'accepter les mesures *GLOBE* mais n'exclut en rien le risque lié à l'unanimité, les alternatives conservent ainsi toute leur pertinence. Le processus décisionnel de l'Union a pu constituer, par le passé, un frein à certains projets. *GLOBE* pourrait débloquent et relancer les négociations sur certains d'entre eux.

⁷⁰⁸ Le terme de réactance est ici utilisé pour faire référence à la théorie de psychologie sociale. « La réactance - la motivation à retrouver une liberté après qu'elle a été perdue ou menacée - conduit les gens à résister à l'influence sociale des autres ». (STEINDL Christina (dir) *et.al*, « Understanding Psychological Reactance », *Zeitschrift für Psychologie* [En ligne], 2015, vol. n° 223, no 4, pp. 205-214. Traduction de l'original : « *Reactance – the motivation to regain a freedom after it has been lost or threatened – leads people to resist the social influence of others* »).

⁷⁰⁹ *Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil européen et au conseil : vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, p. 14.

⁷¹⁰ *Ibid*, p. 14.

⁷¹¹ La Commission propose une première étape où « la majorité qualifiée devrait être utilisée pour des mesures qui n'ont aucune incidence directe sur les droits, bases ou taux d'imposition des États membres mais qui sont primordiales pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale » (*Ibid*, p. 13) rejoignant les objectifs de lutte contre l'évitement fiscal de l'Union. La Commission souhaite ensuite adopter le vote à la majorité qualifiée pour les mesures essentiellement de nature fiscale conçues pour soutenir d'autres objectifs stratégiques [tels que] la lutte contre le changement climatique » (*Ibid*, p. 14). Cela se fera ensuite pour les « domaines de la fiscalité qui sont déjà en grande partie harmonisés » (*Ibid*) et enfin, à l'horizon 2025 (*Op. Cit.* INSTITUT JACQUES DELORS, *Concurrence fiscale dommageable, une frugalité déloyale à combattre*) pour d'autres initiatives dans le domaine fiscal, qui sont nécessaires aux fins du marché unique et d'une fiscalité équitable et compétitive en Europe » (*Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil européen et au conseil : vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, p. 14).

⁷¹² Propos prononcés dans le cadre du colloque « Effective Minimum Tax Rate Implementation in the EU : Why and How ? » tenu en ligne le 1^{er} juillet 2021.

Section 2. Les conséquences de *GLoBE* sur les projets européens d'harmonisation de la fiscalité des entreprises

- 502.** Le marché intérieur de l'Union Européenne regroupe les États membres, mais aussi les États partis au Traité de l'Espace Économique Européen. Au sein de ce marché intérieur, chaque État met en œuvre ses propres règles fiscales, c'est un espace de « coexistence de 27 systèmes différents, avec chacun sa propre complexité »⁷¹³. Face à la fragmentation fiscale du marché intérieur qui en résulte, l'Union Européenne a tenté et tente encore d'agir de manière coordonnée. La solution ultime serait un impôt sur les sociétés européen, mais elle ne dispose d'aucune compétence en matière d'imposition directe et en ce qui concerne l'imposition indirecte ses efforts sont compliqués. La TVA est à ce titre toujours en régime transitoire depuis 1993.
- 503.** *GLoBE* pourrait constituer une occasion parfaite pour certains projets européens d'harmonisation de la fiscalité des entreprises (Paragraphe 1) mais pourrait aussi signer l'arrêt de certaines discussions notamment en ce qui concerne la fiscalité des services numériques (Paragraphe 2).

Paragraphe 1. GLoBE : une occasion de réformer de la fiscalité européenne

- 504.** L'Union Européenne ne dispose d'aucune compétence en matière de fiscalité directe. Toutefois cela ne l'empêche pas de développer des projets d'uniformisation de la fiscalité à l'échelle de l'Union. Du fait de la révolution que pourrait être *GLoBE*, ces projets pourraient connaître un renouveau. Il convient de s'intéresser tout d'abord à la directive *ACCIS/BEFIT (Business In Europe : Framework for Income Taxation)* (A) puis au Code de conduite de l'Union Européenne (B), les plus à même de bénéficier du renversement de la fiscalité internationale opéré par *GLoBE*.

⁷¹³ *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 101. Le marché unique ne comprenant pas que les États de l'Union Européenne, la mention du chiffre 27 est une manière de centrer le débat sur l'Union uniquement.

A. GLoBE, un pas vers l'adoption d'ACCIS/BEFIT ?

505. Le projet le plus ambitieux en matière de lutte contre la concurrence fiscale agressive intra-européenne est certainement la directive ACCIS (Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés). C'est un projet de longue date puisqu'il a été lancé en 2006 sur une idée de la Commission Européenne de 2001⁷¹⁴. La directive est abandonnée en 2011 puis relancée en 2016 sous une forme fractionnée⁷¹⁵. L'objectif était d'abord de créer une « assiette commune de l'impôt sur les sociétés pour les multinationales au sein de l'UE »⁷¹⁶. Cela aurait permis de faciliter la comparaison et la lecture de la fiscalité des différents États membres puisqu'elles reposent actuellement sur une assiette différente. La seconde étape serait une consolidation et une répartition de l'assiette taxable entre les États membres selon une clé de répartition préétablie⁷¹⁷. ACCIS permettrait ainsi d'aplanir la définition des règles de base d'imposition au sein de l'Union sans toutefois s'intéresser au sujet brûlant du taux. Dès 2001, cette question était abordée notamment eu égard à l'écart entre les taux d'imposition effectifs au sein de l'Union. Il y avait alors un écart allant jusqu'à 30% dans les taux d'imposition effectifs⁷¹⁸, cette valeur se retrouve encore aujourd'hui⁷¹⁹. La Commission avait alors écarté la question tout en affirmant l'importance du taux effectif d'imposition⁷²⁰.

⁷¹⁴ BROUSSOLLE Damien, « La concurrence fiscale et les projet d'harmonisation de l'Impôt sur les Sociétés dans l'Union Européenne », *Bulletin de l'Observatoire des politiques économiques en Europe* [En ligne], 2017, n°36.

⁷¹⁵ *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 41.

⁷¹⁶ *Ibid*, p. 42.

⁷¹⁷ *Ibid*, p. 41.

⁷¹⁸ COMMISSION EUROPÉENNE, HORTEFEUX Brice, *Question écrite E-3150/01 posée par Brice Hortefeux (PPE-DE) à la Commission. Fiscalité des sociétés* [En ligne], 14 novembre 2001, Journal Officiel du 20 juin 2002, n°C 147 E, p. 115.

⁷¹⁹ Selon l'OCDE le taux effectif d'imposition des sociétés le plus bas en Europe est de 9,2%, le plus élevé est à 30,3% soit 21,1 points ou 30,46%. Calcul réalisé sur la base de OCDE, *La base de données statistiques de l'impôt sur les sociétés* [En ligne]. Détail des calculs disponible en **Annexe 5**.

⁷²⁰ La Commission Européenne soutenait alors que « les différences entre les taux d'imposition effectifs sont importantes au sein de la Communauté et que le taux d'imposition global national constitue le principal facteur déterminant la différence entre niveaux de taxation » mais elle avait « omis d'analyser l'évolution des taux d'imposition effectifs au cours du temps et les effets de la concurrence fiscale » alors « il n'existe pas de preuves convaincantes justifiant que la Commission recommande des actions spécifiques en matière de rapprochement des taux d'imposition nationaux des sociétés ou la fixation d'un taux d'imposition minimal des sociétés » (*Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, HORTEFEUX Brice).

- 506.** Cela permet de cerner un point important de la directive ACCIS : elle n'est pas en elle-même une mesure d'imposition minimale. Elle vise simplement à la mise en place d'une base imposable unique, potentiellement consolidée, à l'échelle européenne. Il faudrait donc, même en cas d'acceptation de telles dispositions, compléter l'action de l'UE par l'instauration d'un taux minimum. L'on pourrait toutefois considérer que l'action sur les taux se ferait juridiction par juridiction du fait de la comparabilité facilitée entre les différents États membres. Outre le pas fait en direction d'une imposition minimale effective, la mise en place d'ACCIS permettrait une diminution des coûts de mise en conformité⁷²¹ pour les grands groupes, dont le chiffre d'affaires dépasse 750 millions d'euros⁷²². Il suffirait d'établir une seule comptabilité fiscale et non plus une par État d'imposition.
- 507.** ACCIS a connu plusieurs tentatives d'adoption depuis 2011⁷²³. Le 18 mai 2021, par une communication de la Commission Européenne sur « la fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle »⁷²⁴, la directive est abandonnée au profit d'une nouvelle version, d'un nouvel emballage pour des idées similaires : *BEFIT*. Ce nouveau projet « fournira à l'UE un corpus réglementaire unique en matière d'impôt sur les sociétés »⁷²⁵. Tout comme ACCIS, l'objectif de *BEFIT* est de « [créer] un corpus réglementaire commun pour les groupes de sociétés opérants sur le marché unique dans plusieurs États membres, réduisant ainsi les obstacles aux investissements transfrontières [de limiter] les formalités administratives et les coûts de conformité au sein du marché unique, ce qui allégera la charge administrative pesant sur les autorités fiscales et les contribuables [et de combattre] l'évasion fiscale »⁷²⁶. *BEFIT*, tout comme *ACCIS*, vise non seulement à « [consolider] les bénéfices des membres de l'UE appartenant à un groupe multinational dans une base d'imposition unique [mais aussi] à les répartir] entre les différents États membres selon

⁷²¹ VAN DER PUTTEN Raymond, VERGNAUD Éric, *Focus 2, UE : Concurrence ou harmonisation fiscale* [En ligne].

⁷²² *Op. Cit.* COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen*, p. 43.

⁷²³ Après avoir été mis en sommeil en 2008 (DIOT Laurence, « La concurrence fiscale dans l'Union : des progrès vers l'ACCIS », *Europe* [En ligne], 2011, n°7, alerte 46), la première tentative d'adoption d'ACCIS a lieu en 2011 mais la directive est rejetée du fait de ses ambitions trop importantes (*Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, *Proposition de directive du Conseil, concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés*). La seconde tentative a lieu en 2016 et malgré un avis favorable du Parlement Européen la directive n'est pas adoptée.

⁷²⁴ COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la commission au Parlement européen et au Conseil, Fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle*, [En ligne], COM(2021) 251 final, 18 mai 2021, p. 1.

⁷²⁵ *Ibid*, p. 15.

⁷²⁶ *Ibid*, pp. 14-15.

une formule, la part allouée étant imposée aux taux nationaux de l'impôt sur les sociétés »⁷²⁷. Malgré les similarités très importantes entre *BEFIT* et *ACCIS*, « la Commission européenne a le sentiment qu'il y a une plus grande probabilité que cette proposition soit mise en œuvre avec succès étant donné les changements intervenus dans l'économie depuis que l'*ACCIS* a été initialement proposée en 2011 et étant donné le statut du projet de Cadre inclusif de l'OCDE »⁷²⁸. L'initiative *BEFIT* consolidera les bénéfices des membres de l'UE appartenant à un groupe multinational dans une base d'imposition unique.

- 508.** Bien que *BEFIT* semble être une version européenne de *GLOBE*, un point majeur distingue les deux projets. Alors que *GLOBE* vise à créer une imposition secondaire, *BEFIT* concerne l'imposition primaire. Toutefois *GLOBE* pourrait constituer un premier pas vers une fiscalité des bénéficiaires des entreprises harmonisée au sein de l'Union Européenne. Ce sentiment résulte notamment de la lecture de la communication de la Commission sur la Fiscalité des entreprises au XXI^e siècle. Elle précise en effet que « ces piliers constituent des étapes vers l'adoption des principes importants que sont la formule de répartition (par application d'une formule pour la réattribution partielle des droits d'imposition au titre du pilier 1) et une définition commune de la base d'imposition [au titre du pilier 2] »⁷²⁹. Les travaux de l'OCDE « s'inscrivent [donc] dans le droit fil de la vision de la Commission concernant un cadre en matière de fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle »⁷³⁰, le *BEFIT*⁷³¹.
- 509.** L'harmonisation peut se faire par ajout de dispositifs juridiques tels que *BEFIT*, ce qui constitue une intégration positive⁷³². On peut harmoniser un ensemble de systèmes juridiques par un système de contrôle des mesures vis-à-vis d'une norme unique. En sanctionnant tout écart à cette norme, il se produit une intégration négative⁷³³. C'est, selon le professeur MAITROT DE LA MOTTE, la manière d'agir de l'UE en matière d'impôt

⁷²⁷ *Ibid*, p. 16.

⁷²⁸ PWC, *European Commission releases « Communication on business taxation for the 21st century »* [En ligne], p. 5. Traduction de l'original : « There is a sense from the EU Commission that there is a greater likelihood of this proposal being successfully implemented given the changes in the economy since CCCTB was originally proposed in 2011 and given the status of the OECD inclusive Framework project ».

⁷²⁹ *Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la commission au Parlement européen et au Conseil, Fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle*, p. 10.

⁷³⁰ *Ibid*.

⁷³¹ *Ibid*, page 15.

⁷³² *Op. Cit.* MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal de l'Union Européenne*, p. 42.

⁷³³ *Ibid*, p. 40.

direct⁷³⁴, elle « consiste essentiellement en une intégration négative » du fait « des libertés européennes de circulations [...] et du droit des aides d'État »⁷³⁵. Cette intégration négative peut se faire par la surveillance des dispositifs créés par les États notamment par l'intermédiaire du Code de Conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

B. *GLOBE*, une occasion de réformer le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises ?

- 510.** Le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises vise à « enrayer la concurrence fiscale dommageable »⁷³⁶. Ce mécanisme européen est un outil de gouvernance fiscale que la Commission européenne souhaite utiliser comme outil de promotion d'une imposition minimale effective au sein de l'Union Européenne et au-delà envers les États tiers. Il repose sur le principe de « bonne gouvernance fiscale »⁷³⁷. Il est issu d'une résolution adoptée « en marge d'une réunion du Conseil [ECOFIN de Mondorf-Bains de septembre 1997] »⁷³⁸ et marque le renoncement, à ce moment-là, de la Commission à chercher une harmonisation fiscale en Europe.
- 511.** Le Code de conduite est mis en œuvre *via* le Groupe « Code de Conduite »⁷³⁹ et repose sur une action en deux volets⁷⁴⁰. Il se « focalise [...] par construction sur des mesures dites préférentielles »⁷⁴¹. Ainsi, ce n'est pas la fiscalité des États en tant que telle qui serait dommageable, mais le fait qu'elle établisse une différence entre un régime de droit commun et un régime privilégié.

⁷³⁴ *Op. Cit.* MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « Les propositions de la Commission européenne pour la fiscalité des entreprises au 21^e siècle ».

⁷³⁵ *Ibid.*

⁷³⁶ CONSEIL EUROPÉEN, *Groupe « Code de conduite (fiscalité des entreprises) »* [En ligne].

⁷³⁷ ANGEL Benjamin, MONLÉON Maxime, « Le Code de conduite et la bonne gouvernance fiscale », *Droit fiscal*, 2021, n°6, p. 140, 1. Ce principe « englobe la transparence fiscale, la concurrence fiscale loyale, l'absence de mesures fiscales dommageables et l'application de normes convenues au niveau international ».

⁷³⁸ *Ibid.*

⁷³⁹ GROUPE « CODE DE CONDUITE » FISCALITÉ DES ENTREPRISES, *Code de conduite (fiscalité des entreprises)* [En ligne], Conseil de l'Union Européenne, 23 novembre 1999.

⁷⁴⁰ Le premier s'applique *ex post*, après la mise en place de la mesure, si un dispositif est considéré comme dommageable alors l'État doit le « réexaminer, modifier ou supprimer » (COMMISSION EUROPÉENNE, *Concurrence fiscale dommageable, Code de conduite* [En ligne]). C'est une mesure curative visant à expurger des systèmes juridiques des États membres les mesures dommageables. L'autre volet agit quant à lui *ex ante*, avant l'adoption de la mesure, en imposant aux États de « s'abstenir d'en instaurer de nouvelles à l'avenir ("gel") » (*Ibid.*).

⁷⁴¹ *Ibid.*

- 512.** Ce groupe est largement critiqué, 80% de ses décisions ont été prises pendant ses dix premières années d'existence⁷⁴². Elles aboutissent à établir qu'un régime est dommageable et obtiennent son démantèlement dans 27% des cas⁷⁴³. Il est aussi décrit comme étant « technocratique, informel et opaque »⁷⁴⁴, un groupe où « les débats [...] entre des représentants des administrations fiscales des pays de l'Union sont protégés par le secret »⁷⁴⁵. Aussi, le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises « n'est pas un instrument juridiquement contraignant, mais il a incontestablement une force politique »⁷⁴⁶. Malgré cette absence de contrainte juridique, la Commission l'envisage comme un outil de promotion d'une imposition minimale effective au sein de l'UE.
- 513.** En effet, la question de la sous-imposition était déjà abordée dans la formulation initiale du Code de conduite puisque son article B dispose que « sont à considérer comme potentiellement dommageables et, partant, couvertes par le présent code les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'État membre concerné »⁷⁴⁷. Toutefois, la lecture de cet article fait apparaître ce dont il était précédemment question : ce n'est pas la sous-imposition en tant que telle qui constitue un régime dommageable, mais le fait qu'elle constitue un régime préférentiel.
- 514.** En 2020 déjà, la Commission européenne prévoyait une « réforme approfondie du système d'imposition des sociétés »⁷⁴⁸. L'objectif était de mener un « élargissement du mandat du Groupe du Code de conduite aux aspects généraux des systèmes fiscaux (en dehors donc de l'existence ou non de mesures préférentielles »⁷⁴⁹. L'idée serait ainsi de faire de la sous-imposition une mesure fiscale dommageable et ainsi de faire subir à ces

⁷⁴² *Op. Cit.* ANGEL Benjamin, MONLÉON Maxime, « Le Code de conduite et la bonne gouvernance fiscale », *Droit fiscal*, p. 140, 3.

⁷⁴³ *Ibid.*, p. 140, 2.

⁷⁴⁴ DUCOURTIEUX Cécile, MICHEL Anne, *Évasion fiscale : « Code de conduite », comité au fonctionnement opaque* [En ligne], Le Monde, 6 novembre 2015.

⁷⁴⁵ *Ibid.*

⁷⁴⁶ *Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, *Concurrence fiscale dommageable, Code de conduite*.

⁷⁴⁷ *Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises*, Article B.

⁷⁴⁸ COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen et au conseil, un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance* [En ligne], COM(2020) 312 final, 15 juillet 2020, p. 2.

⁷⁴⁹ *Op. Cit.* ANGEL Benjamin, MONLÉON Maxime, « Le Code de conduite et la bonne gouvernance fiscale », *Droit fiscal*, p. 140, 3.

mesures le même sort que celui réservé aux dispositifs dommageables préférentiels⁷⁵⁰. Toutefois, une différence majeure se profile. S'il est plus ou moins aisé de s'entendre sur la définition d'un régime préférentiel, notamment parce que le caractère préférentiel est défini eu égard au droit commun de l'État membre concerné, la sous-imposition « appelle cependant à un effort de définition »⁷⁵¹ en tant que régime fiscal distorsif « afin d'éviter une situation où toute réforme fiscale nécessiterait une notification au groupe du Code de conduite et une discussion multilatérale »⁷⁵². Il conviendrait ainsi de définir un seuil de sous-imposition afin de permettre aux États de ne pas déclencher l'action du Code de conduite à la moindre mesure. À ce titre, les critères de sous-imposition *GLOBE* pourraient constituer un élément unifié de définition de la sous-imposition.

- 515.** Ils pourraient aussi être utilisés pour établir de nouveaux critères d'inscription sur la liste des États et Territoires Non-Coopératifs de l'UE. La Commission estime par ailleurs qu'il conviendrait de réviser ceux actuellement utilisés afin d'y intégrer la question de la sous-imposition⁷⁵³. Cette liste est avant tout « dissuasive » et l'inscription d'un État vise à « sanctionner une inaction manifeste de la part [de ce dernier] ». L'inscription d'États sous-imposants sur la liste de l'UE pourrait constituer une action politique importante puisque « notamment *via* la liste européenne des juridictions non coopératives, l'UE a joué un rôle moteur sans précédent dans les progrès réalisés à l'échelle internationale en faveur de l'équité fiscale »⁷⁵⁴.
- 516.** Ainsi *GLOBE* pourrait signer le renouveau de certains projets européens. Dans le même temps, il pourrait constituer la fin d'initiatives européennes en matière de fiscalité des services numériques.

⁷⁵⁰ Ce sort consiste en une demande non juridiquement contraignante de supprimer le dispositif et de ne plus jamais l'inclure dans l'ordonnancement juridique de l'État membre.

⁷⁵¹ *Op. Cit.* ANGEL Benjamin, MONLÉON Maxime « Le Code de conduite et la bonne gouvernance fiscale », *Droit fiscal*, p. 140, 3.

⁷⁵² *Ibid.*

⁷⁵³ *Ibid.*

⁷⁵⁴ *Ibid.*, p. 140, 7.

Paragraphe 2. GLoBE, la fin annoncée des taxes sur les services numériques

517. Les impositions sur les services numériques constituent une thématique majeure de la fiscalité internationale. L'Union Européenne n'est pas restée en retrait des débats sur le sujet et portait jusqu'à récemment un projet de taxe sur les services numériques. Il convient ainsi tout d'abord de s'intéresser aux modalités d'une telle imposition (A) puis à l'histoire récente du projet européen de taxe sur les services numériques (B).

A. L'imposition sur les services numériques : une mesure ciblée d'imposition minimale

518. Les taxes sur les services numériques constituent une réaction à l'importance non pas de la numérisation de l'économie, mais à l'économie numérique en tant que telle. Elles constituent des mécanismes d'imposition minimale effective dont la conception est différente de celle des mesures étudiées en première partie. Un certain nombre d'États, notamment européens puisque les géants du numérique sont essentiellement américains, ont mis en place, ou annoncés qu'ils allaient mettre en place, de telles taxes. L'UE souhaitait que l'action soit commune mais l'adoption de *GLoBE* pourrait changer la donne.

519. Le terme de « taxe sur les services numériques » est l'interprétation française d'une idée plus générale d'imposition des entreprises qui proposent des services numériques. Cet impôt⁷⁵⁵, peut prendre un grand nombre de formes c'est pourquoi une définition essentialiste ou formaliste précise est complexe. Toutefois, il est possible de réunir ces taxes sous une bannière unique en s'attachant à leur objectif : « assurer une imposition minimale des entreprises du numérique dans l'État de réalisation des services »⁷⁵⁶. Elles sont une réponse à l'immatérialité du commerce des entreprises du numérique. Une des grandes particularités des services numériques est qu'ils peuvent être délivrés entièrement à distance. Alors que la livraison d'un bien suppose généralement l'existence d'une

⁷⁵⁵ Ce type d'impositions est régulièrement désigné sous les termes d'« impôt Gafa ».

⁷⁵⁶ PÉRIN-DUREAU Ariane, « Instauration de la taxe sur les services numériques », *Communication Commerce Électronique* [En ligne], 2020, n°1, étude 1, p. 1.

infrastructure permettant de créer un point d'attache dans un pays donné, les services tels que la publicité en ligne n'en ont par essence aucun⁷⁵⁷.

- 520.** Plusieurs pays ont mis en place des impositions des services numériques, selon des modalités variables mais portant toutes sur le chiffre d'affaires et non sur les bénéfices⁷⁵⁸, de sorte qu'elles n'entrent pas dans le champ d'application des conventions fiscales bilatérales⁷⁵⁹. Toute taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas en soi une imposition minimale. Il en existe en France un grand nombre⁷⁶⁰ et toutes ne constituent pas un tel dispositif. La particularité des impositions sur les services numériques est qu'elles sont mises en place pour pallier une lacune du système fiscal des États. Ces derniers n'offrent pas, dans leurs dispositions de droit commun, le fondement pour imposer les bénéfices des entreprises du numériques.
- 521.** Les taxes sur les services numériques reposent largement sur une conception datée de l'économie. Comme nous avons pu le voir lors des propos introductifs à cette étude,⁷⁶¹ l'idée d'une économie numérique séparée est aujourd'hui anachronique face à la numérisation de l'économie. Ainsi, une telle imposition est en décalage avec la réalité des entreprises et si elle concerne certains groupes mondialement célèbres et à la réputation fiscale écornée, elle omet un grand nombre d'entreprises qui sans être des entreprises du

⁷⁵⁷ L'inexistence d'un tel point d'attache, notamment du fait de l'absence de notion concrète d'établissement stable numérique, permet à des entreprises de générer, à raison de leurs activités réalisées avec des clients français, un bénéfice important. Il ne peut être imposé en France du fait des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés reposant sur le critère de l'exploitation réalisée sur le territoire national. Les règles françaises de territorialité étaient donc inadaptées. Il est extrêmement complexe de cerner les services numériques dans leur localisation. Si l'entreprise peut être enregistrée et localisée n'importe où dans le monde, ses serveurs peuvent être ailleurs et ces derniers ne lui appartiennent souvent pas. Il est donc complexe de déterminer de manière fiable un lieu où l'entreprise existe et si une référence était utilisée alors Equinix ou Amazon Web Services incluraient à leur activité une dimension de localisation d'entreprises qu'ils n'ont pas à l'heure actuelle. Ces entreprises sont les deux plus grandes mettant en place des *data centers*, lieux où sont localisés les moyens informatiques d'un grand nombre d'entreprises. C'est une localisation physique par location de serveurs mais les moyens informatiques peuvent être virtualisés et ainsi n'avoir aucune consistance matérielle. Certains services permettent même un déplacement des données sur plusieurs serveurs dans le monde afin de suivre l'activité de l'entreprise en fonction des différents fuseaux horaires. Les *datacenters* et, de manière plus générale, les serveurs, ne sont pas considérés comme des établissements stables.

⁷⁵⁸ *Op. Cit.* FMI, *Document d'orientation du FMI, fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale*, p. 70.

⁷⁵⁹ *Ibid.*, p. 18.

⁷⁶⁰ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *TCA- Taxes spéciales sur le chiffre d'affaires (BOI-TCA-20212605)*.

⁷⁶¹ *Cf. Supra.* Introduction, § 15.

numérique procède la numérisation de leur activité. Malgré cela un grand nombre d'États, notamment en Europe, ont créé de telles mesures⁷⁶².

- 522.** Un rapport du FMI de 2019⁷⁶³ établit un comparatif entre un certain nombre d'impôts sur les services numériques notamment les projets et dispositifs français, italien et britannique. Si les dispositifs ont des points communs ou approchant, notamment un taux normal faible de 2% ou 3%⁷⁶⁴, il y a d'immenses disparités sur l'entièreté des autres éléments pris en compte par le FMI. Les seuils et exonérations ne se fondent pas sur les mêmes bases puisqu'alors que la France met en place une série d'abattements et d'exonérations propres au type d'activité exercée, l'Italie utilise une comptabilisation du nombre de transactions et le Royaume-Uni un seuil de chiffre d'affaires⁷⁶⁵. Il en va de même pour les activités concernées. La notion de « services numériques »⁷⁶⁶ permet de désigner un grand nombre de prestations allant des « ventes et locations de médias, de stockage de vidéos »⁷⁶⁷ aux « moteurs de recherches »⁷⁶⁸. Le Royaume-Uni et la France désignent les services concernés de manière assez précise en détaillant ce que peuvent être ces services tandis que l'Italie est plus évasive. Le FMI note ainsi que sont concernés par la mesure italienne tous les « services numériques fournis par Internet ou par d'autres réseaux »⁷⁶⁹. C'est une vision très large.
- 523.** Face à ces mesures, des pays comme les États-Unis ont mis en place des sanctions⁷⁷⁰, puisqu'ils s'estiment victimes d'une certaine discrimination. Cela s'entend, la majorité des entreprises majeures du numérique, les GAFAM, y est située. Bien que des États réagissent à ces sanctions en suspendant leurs impôts sur les services numériques, ces deniers ont le vent en poupe et l'UE souhaitait proposer leur harmonisation au sein de l'Union.

⁷⁶² Dans un article publié dans Les Échos en 2020 l'on peut apprendre que « d'après une étude de KPMG, 38 États ont ou sont sur le point d'adopter une taxation du numérique, selon des modalités plus ou moins harmonisées » (RENAUD Ninon, COUNIS Alexandre, FEUERSTEIN Ingrid, TOSSERI Olivier, THIBAUD Cécile, *Une quarantaine de pays dans le monde sont en passe d'adopter une fiscalité du numérique* [En ligne], Les Echos, 19 juin 2020). Se fondant sur les données de l'OCDE, les journalistes ont établi une carte de ces mesures qui permet de saisir leurs différents niveaux de développement, mais aussi et surtout à quel point un grand nombre d'États à travers le monde soutiennent ou adoptent de tels dispositifs (La carte est disponible en **Annexe 6** du présent mémoire).

⁷⁶³ *Op. Cit.* FMI, *Document d'orientation du FMI, fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale*.

⁷⁶⁴ *Ibid.*, p. 70.

⁷⁶⁵ *Ibid.*

⁷⁶⁶ *Ibid.*

⁷⁶⁷ *Ibid.*

⁷⁶⁸ *Ibid.*

⁷⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁷⁰ *Cf. Supra.* Partie 1, Chapitre 2, Section 2, Paragraphe 1, B, § 238.

B. L'imposition sur les services numériques au sein de l'Union Européenne

- 524.** La Commission européenne a, quant à elle, agi par une proposition de directive du 21 mars 2018. Elle « propose de nouvelles règles pour l'imposition de l'économie numérique »⁷⁷¹. L'objectif affiché est de compenser la « distorsion fiscale importante » dont profite ces entreprises dont le « taux d'imposition effectif [...] est de moitié environ inférieure à celui des entreprises traditionnelles et est souvent encore bien plus bas. En moyenne, les entreprises du numérique sont imposées à un taux effectif d'imposition de 9,5% seulement, contre 23,2% pour les modèles d'affaires traditionnels »⁷⁷².
- 525.** Dans le même temps, l'OCDE initiait une réflexion sur la numérisation de l'économie. Cette action à l'échelle internationale a constitué un frein aux actions européennes qui risquaient de constituer un doublon si l'OCDE parvenait à une solution. C'est pourquoi en mars 2019 « il avait été convenu que la présidence du Conseil travaillerait sur la position de l'UE dans les débats internationaux relatifs à la taxation de l'économie numérique, en particulier dans la perspective du rapport de l'OCDE, qui devait être publié pour la mi-2020 »⁷⁷³. Cette position s'explique aussi par la volonté de l'Union de contrer temporairement les résistances de certains États membres et d'utiliser le débat international pour leur faire accepter la mesure. En juillet 2020, du fait de la crise du COVID et l'endettement de tous les États européens, le Conseil Européen a renouvelé son engagement pour l'instauration d'une taxation des services numériques au niveau européen. Dans les conclusions du Conseil Européen du 17 au 20 juillet 2020, l'on peut lire que « au cours du premier semestre de 2021, la Commission présentera, en tant que ressources propres supplémentaires, des propositions relatives à un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières et à une redevance numérique, en vue de leur introduction au plus tard le 1^{er} janvier 2023 »⁷⁷⁴. Cette redevance numérique se concrétise dans le cadre du plan « *Next Generation EU* » qui est le plan de relance de l'économie européenne après la crise du COVID-19. Ce plan prévoit que la redevance économique constitue « un impôt européen *stricto sensu* (i. e. uniformisé et peut-être directement

⁷⁷¹ CONSEIL EUROPÉEN, CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE, *Imposition de l'économie numérique* [En ligne].

⁷⁷² COMMISSION EUROPÉENNE, *Questions et réponses sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique*.

⁷⁷³ *Op. Cit.* CONSEIL EUROPÉEN, CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE, *Imposition de l'économie numérique*.

⁷⁷⁴ CONSEIL EUROPÉEN, *Conclusion du Conseil Européen, 17 au 20 juillet 2020* [En ligne], p. 65.

affecté au budget de l'Union Européenne) »⁷⁷⁵. Ainsi, l'Union change radicalement sa manière d'aborder l'imposition des services numériques en passant d'une imposition minimale effective à la création d'une ressource propre pour l'UE en elle-même.

526. Dans sa dernière communication en date du 18 mai 2021 la Commission aborde, rapidement et sans détail, la question de la « taxe numérique »⁷⁷⁶ qu'elle fonde sur le fait que « les entreprises numériques paient généralement moins d'impôts que les autres entreprises et les impôts qu'elles paient ne reviennent pas systématiquement aux pays où elles exercent leurs activités »⁷⁷⁷. Cette imposition constituera une ressource propre de l'Union ce qui peut conduire à s'interroger sur les volontés réelles de l'UE au sujet de cette taxe.

527. Cette imposition, initialement prévue pour mai 2021, serait toutefois suspendue. L'UE a en effet annoncé, suite à l'accord obtenu au G20 le 10 juillet 2021, prioriser la mise en œuvre des travaux *GLOBE* et reporter l'imposition sur les services numériques⁷⁷⁸. Cette suspension intervient alors que les détails de la mesure devaient être précisés officiellement le 20 juillet 2021⁷⁷⁹. Cette position de l'UE conforte la position de la ministre du Budget des États-Unis, Janet YELLEN, qui « n'a [toutefois] pas déclaré expressément qu'il était nécessaire que l'Union européenne abandonne complètement ses projets de taxe numérique, notant que "c'est vraiment à la Commission européenne et aux membres de l'Union européenne de décider comment procéder". Toutefois, a-t-elle ajouté, "ces pays ont accepté d'éviter de mettre en place à l'avenir, et de démanteler, des taxes discriminatoires à l'encontre des entreprises américaines" »⁷⁸⁰.

⁷⁷⁵ *Op. Cit.* MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « La redevance numérique du plan « Nex Generation EU » : le premier impôt européen se matérialise ».

⁷⁷⁶ *Op. Cit.* COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la commission au Parlement européen et au Conseil, Fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle*, p. 7.

⁷⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁷⁸ CONNOLLY Doug, *G20 reaffirms tax deal while EU delays digital levy, US eyes legislation* [En ligne].

⁷⁷⁹ Les détails alors disponibles évoquaient une « taxe de 0,3% sur les biens et services vendus en ligne par des entreprises dans l'UE et dont le chiffre d'affaires atteint au moins 50 millions d'euros (59 millions de dollars américains) ». *Ibid.* Traduction de l'original : « *The proposed levy is expected to impose a 0.3% tax on goods and services sold online by companies operating in the EU with turnover of at least EUR 50 million (USD 59 million)* ».

⁷⁸⁰ *Ibid.* Traduction de l'original : « *Asked about the EU's proposed digital levy following the G20 meetings, Yellen stopped short of expressly stating that it was necessary for the EU to abandon its digital levy plans altogether, noting, "it's really up to the European Commission and the members of the European Union to decide how to proceed." However, she added, "those countries have agreed to avoid putting in place in the future, and to dismantle, taxes that are discriminatory against US firms"* ».

- 528.** L'Union Européenne n'abandonne toutefois pas le projet, mais, comme le précise Margrethe VESTAGER, vice-présidente exécutive de la Commission européenne, « si cela se réalise, ce que nous [l'Union Européenne] avons atteint avec l'OCDE sur la fiscalité des entreprises est énorme ! Il mérite notre engagement total. Nous avons donc décidé de reporter notre #DigitalLevy [taxe sur les services numériques]. Nous reviendrons en octobre »⁷⁸¹. *GLOBE* pourrait ainsi avoir clos l'éventualité d'une taxe européenne sur les services numériques.
- 529.** Sous cette apparence de suspension se cache en réalité un abandon programmé des impôts sur les services numériques. Cet abandon se retrouve dans le communiqué final du G7 des ministres des Finances et gouverneurs des banques centrales des 4 et 5 juin 2021 où les États précisent qu'ils « prévoient une coordination appropriée entre l'application des nouvelles règles fiscales internationales et la suppression de toutes les taxes sur les services numériques, ainsi que d'autres mesures similaires pertinentes, pour toutes les entreprises »⁷⁸². Il en va de même pour l'accord au G20 de juillet 2021 qui, selon Janet YELLEN, « invite les pays à accepter de démanteler les taxes numériques existantes que les États-Unis considèrent comme discriminatoires et à s'abstenir d'instaurer des mesures similaires à l'avenir »⁷⁸³. L'on a ainsi un double discours, l'Union Européenne annonce suspendre sa taxe pendant que ses États membres en signent la disparition programmée. Cette ambivalence se comprend aisément, si *GLOBE* vient à échouer alors l'Union mettra en œuvre sa taxe sur les services numériques sinon cette dernière disparaîtra. Dans l'attente d'une réponse définitive, la taxe est suspendue ce qui permet dans le même temps de maintenir une certaine pression sur *GLOBE* qui doit aboutir pour que ce type de taxe disparaisse, point sur lequel certains États insistent.

⁷⁸¹ VESTAGER Margrethe, Twitter. Tweet du 12 juillet 2021 à 22h16 : Traduction de l'original : « *If realised, what we have reached with the @OECD agreement on corporate taxation is big! It deserves our full commitment. So we have decided to postpone our #DigitalLevy. We will come back in October* ».

⁷⁸² *Op. Cit.* G7 FINANCE MINISTERS & CENTRAL BANK GOVERNORS, *G7 finance ministers & central bank governors communiqué* [En ligne], p. 3. Traduction de l'original : « *We will provide for appropriate coordination between the application of the new international tax rules and the removal of all Digital Services Taxes, and other relevant similar measures, on all companies* ».

⁷⁸³ LE MONDE, AFP, REUTEURS, *Taxation mondiale des multinationales : les États-Unis appellent l'Union européenne à revoir son projet de taxe numérique* [En ligne], Le Monde, 11 juillet 2021.

CONCLUSION DU CHAPITRE III

- 530.** L'Union Européenne ne peut rester indifférente vis-à-vis du dispositif *GLOBE* notamment du fait du rôle moteur de certains de ses États membres dans la construction du projet et dans son adoption. Bien que des modifications soient nécessaires afin de respecter les contraintes communautaires, l'inclusion de *GLOBE* dans une directive présente un certain nombre d'avantages. Ce serait tout d'abord un grand pas vers une fiscalité européenne plus harmonisée mais aussi une manière de garantir, à l'échelle de l'Union, la contrainte effective des mesures.
- 531.** Toutefois, malgré les avantages d'une telle inclusion de *GLOBE* dans le droit de l'UE, le projet doit faire son chemin au travers du processus décisionnel complexe de l'Union. La fiscalité, l'économie et les volontés des États évoluant, notamment au regard des échecs passés, ces processus ne sont pas figés dans le marbre, et peuvent ainsi, bien qu'ils soient la conséquence de la souveraineté des États, évoluer.
- 532.** Cette progression concerne aussi certains projets de l'Union qui pourraient se développer du fait de *GLOBE*. Le dispositif constituerait pour certains un nouveau départ mais scelle aussi le sort d'autres qui pourraient disparaître.

CONCLUSION DE LA PARTIE II

- 533.** *GLoBE* est un ensemble de mesures extrêmement précises tant dans leur contenu que dans la manière de les mettre en œuvre. Nous avons pu évoquer à de nombreuses reprises au sein de ce travail à quel point l'accord obtenu au sein du cadre inclusif peut initier une révolution de la fiscalité internationale notamment du fait de ses modalités de mise application. Si les règles *GLoBE* peuvent pour certaines exister dans l'ordonnement juridique de certaines juridictions, *GLoBE* vient unifier l'existant sans le faire disparaître en proposant un ensemble unitaire et organisé de mesures.
- 534.** La conception de *GLoBE* s'est faite de manière extrêmement rapide puisque les premiers travaux ont commencé en janvier 2019 et c'est en juillet 2021 que le G20 en a approuvé le principe. Ce sera en octobre 2021 qu'il scellera le sort du projet. Le Cadre inclusif ne précise pas la temporalité de la mise en œuvre du dispositif mais note qu'il « envisagera que le Pilier Deux soit transposé en droit en 2022, pour une entrée en vigueur effective en 2023 »⁷⁸⁴.
- 535.** Les mesures *GLoBE* sont conçues, tant par la simplicité, certes relative, des dispositifs que par l'instrument juridique choisi, pour s'assurer une diffusion la plus large possible. Cette diffusion mondiale est importante pour l'OCDE. Bien que les mesures soient telles qu'elles offrent une résilience face à l'opposition de certains États, les promoteurs du projet souhaitent limiter la concurrence fiscale agressive et obtenir un consensus autour de l'idée d'une concurrence plus saine des États ne qui ne s'effectue pas au détriment d'autres.
- 536.** Les États à faible fiscalité peuvent voir leur développement limité du fait d'un budget limité. Pour eux, le développement passerait par une augmentation de la fiscalité mais ce n'est pas possible puisque cela signifierait le départ des investissements étrangers. Ces derniers sont en effet localisés dans des pays à faible fiscalité, si cet avantage disparaît l'investissement pourrait le suivre. La volonté de l'OCDE permettrait ainsi à ces États d'augmenter l'importance de leur fiscalité sans que cela ait de conséquence sur les entreprises. Les entreprises ne seraient, de leur côté, pas perdantes puisqu'une mesure

⁷⁸⁴ *Op. Cit.* CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, p. 5.

harmonisée mondialement pourrait signer la fin des mesures unilatérales qui leur cause de nombreux problèmes.

- 537.** Les États à faible fiscalité ne seraient pas les seuls à être concernés par *GLOBE*, l'Union Européenne n'est pas en reste. Elle constitue, vis-à-vis du projet de l'OCDE, tant un outil de mise en œuvre, notamment auprès des États membres, qu'un potentiel frein du fait de ses contraintes importantes. Au-delà, *GLOBE* pourrait avoir un certain nombre de conséquences sur les projets d'harmonisation de l'Union. Ainsi, un mouvement international permet une mise en action de mesures fortes à une échelle plus restreinte. La dynamique mondiale pourrait ainsi agir comme un déclencheur d'un élan européen.

CONCLUSION

- 538.** L'imposition minimale effective est une réponse à la planification fiscale agressive des entreprises qui se fait avec le soutien des États qui se livrent entre eux une concurrence fiscale tout aussi agressive. L'heure n'est pas à la constatation de l'hémorragie mais à son traitement.
- 539.** Les États ont, pour certains, mis au point depuis plusieurs années des dispositifs de lutte contre ces montages qui permettent aux groupes multinationaux de ne supporter qu'une imposition anecdotique. Chaque juridiction agissant unilatéralement, cette lutte se faisait en décalage constant avec la réalité économique de la mondialisation des entreprises. Ainsi sont apparues de multiples mesures nationales enchevêtrées, non coordonnées.
- 540.** Face à cela, les États ont décidé d'agir, non pour créer une fiscalité mondiale unique, mais pour permettre aux systèmes fiscaux nationaux d'exister de manière plus saine, à l'abri d'une concurrence fiscale interétatique débridée. Les négociations ont été, paradoxalement, accélérées bien que suspendues, par la crise sanitaire du COVID-19 qui a augmenté les besoins budgétaires des États.
- 541.** *GLOBE* constitue la réponse mondialement harmonisée à ces problématiques fiscales et budgétaires. Ce dispositif constituerait une avancée majeure en matière de fiscalité internationale tant dans ce qu'il propose que dans ses modalités de réalisation. Si certaines mesures d'imposition minimale existent déjà dans certains États, l'apport de *GLOBE* réside dans l'accord obtenu sur des règles unifiées négociés par plus de 130 États. L'OCDE a réuni au sein de son Cadre inclusif un panel varié de juridictions, développées ou non, fiscalement agressives ou non et, sous la direction notamment de Pascal SAINT-AMANS, une négociation rapide a pu être possible.
- 542.** *GLOBE* n'est pas le seul résultat de ces négociations menées en moins de trois ans pour une réforme majeure de la fiscalité mondiale. *GLOBE* constitue le second pilier des travaux actuels de l'OCDE, le premier pilier visant à mieux allouer les bénéfices à l'échelle internationale. L'alliance de ces deux ensembles normatifs permettra sans aucun doute d'envisager une fiscalité internationale différente.

- 543.** La conception des mesures n'est pas sans importance. Un grand principe sceptique énonce que les multiples ne doivent pas être utilisés sans nécessité. Il s'agit du principe d'économie, dit « rasoir d'OCKHAM », qui bien qu'il vise à prioriser l'ordre d'étude des hypothèses dans une situation donnée nous permet de formuler ce qui semble être la manière de procéder la plus optimisée en matière de fiscalité internationale. À la multiplicité des solutions antérieures, *GLoBE* apporte une approche mondialement unifiée et uniforme conçue non pas de manière à défendre les intérêts d'un État mais à fixer les bases d'une fiscalité mondiale plus saine dans laquelle la course au moins disant connaît une limite définie. Ainsi, par l'élaboration du projet *GLoBE*, l'OCDE a œuvré pour l'arrêt de la fuite en avant que constitue la concurrence fiscale entre les États, en y fixant un seuil jugé comme acceptable par tous. L'effet attendu se fait d'ailleurs sentir avant même l'entrée en vigueur des mesures *GLoBE*. Alors que seuls sont signés quelques accords préliminaires, en juillet 2021 l'Irlande s'interroge, nous l'avons vu⁷⁸⁵, sur une possible modification de son taux d'IS. Ce changement était inenvisageable il y a encore quelques mois, tant sa position autour de la table des négociations paraissait inébranlable.
- 544.** Malgré toutes les réponses et l'espoir apportés par *GLoBE*, des questions subsistent. La première, et la plus triviale consiste, à se demander si, à l'image des premiers vols du véhicule SN9 de Space X, malgré un bon départ et des perspectives encourageantes le projet *GLoBE* ne finira pas en fumée. Bien que des accords aient été trouvés au G7, dans le Cadre inclusif et au G20, tout ceci peut disparaître dans les aléas de la diplomatie.
- 545.** L'on pourrait aussi s'interroger sur la réelle pertinence du projet. *GLoBE* n'empêche en rien l'existence de dispositifs unilatéraux d'imposition minimale. Ainsi, il pourrait conduire à un ajout supplémentaire, certes unifié, à l'environnement juridique déjà débordant⁷⁸⁶. Ces questions restent ouvertes et il faudra plusieurs années après l'entrée en vigueur de *GLoBE* pour avoir l'entièreté des réponses.
- 546.** Nous nous interrogeons sur la préférabilité d'une uniformisation des mesures d'imposition minimale effective dans la lutte contre la concurrence fiscale agressive. Cette uniformisation est, nous avons pu le voir, la réponse à un certain nombre de problématiques existantes dans une fiscalité internationale largement unilatérale. L'imposition minimale effective, conçue multilatéralement, est une manière de lutter

⁷⁸⁵ Cf. *Supra*. Partie 2, Chapitre 2, Section 1, Paragraphe 1, A, 2, § 386.

⁷⁸⁶ KOUKOULIOTI Vasiliki, *G7 global minimum tax deal leaves open questions* [En ligne].

contre la concurrence fiscale agressive. *GLOBE* est un outil permettant de mener cette lutte et même en cas d'échec de ce dispositif, l'avancée que constitue sa conception laisse à penser que pourrait exister une telle uniformisation dans le futur.

• BIBLIOGRAPHIE •

-ÉLÉMENTS DOCTRINAUX-

-Manuels de fiscalité internationale-

- MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal de l'Union Européenne*, tome 3, Belgique : BRUYLANT, Collection droit de l'Union Européenne, 2012.
- MARCHESSOU Philippe, TRESCHER Bruno, *Droit fiscal international et européen*, Finances Publiques/Public finance, Belgique : BRUYLANT, 2018.

-Ouvrages spécialisés-

- « §2 :52. Base Erosion Minimum Tax », in SPOTH Eric, *Mertens Law of Federal Income Taxation*, Mertens Law, 2021 (Consulté le 15 août 2021).
- « 66A. 2 Taxpayers subjects to the BEAT », in BITTKER et LOKKEN, *US International Taxation*, Tax and Accounting: Thomson Reuters Checkpoint, 2020 (Consulté le 15 août 2021).
- « A3. 14 Base Erosion and Anti Abuse Tax (Section 59 A) [NEW] », in KUNTZ et PERONI, *US International Taxation*, Tax and Accounting: Thomson Reuters Checkpoint, 2020 (Consulté le 15 août 2021).
- ARNOLD Brian J., *Introduction aux conventions fiscales* [En ligne]. Disponible sur : https://www.un.org/esa/ffd/////wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf (Consulté le 15 août 2021).
- CHRÉTIEN Maxime, Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États [En ligne], Volume 86 : Collected Courses of the Hague Academy of International Law, 1954. Disponible sur https://referenceworks.brillonline.com/entries/the-hague-academy-collected-courses/*A9789028612327_01 (Consulté le 15 décembre 2021).
- « Proposed BEAT regs : modified taxable income & base erosion minimum tax amount », RIA Federal Tax Update : Thomson Reuters Checkpoint, 2018 (Consulté le 15 août 2021).
- VICARD Vincent, « Compter les multinationales autant qu'elles comptent » in *L'économie mondiale 2019* : Éditions La Découverte, collection Repères, Paris, 2018 [En ligne].

-Articles scientifiques-

- ANGEL Benjamin, MONLÉON Maxime, « Le Code de conduite et la bonne gouvernance fiscale », *Droit fiscal*, 2021, n°6, p. 140.
- BLANLUET Gauthier (dir.), KOURALEVA-CAZALS Polina, MOUTARLIER Valère, RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE Emmanuel, « La souveraineté fiscale à l’heure du retour de l’harmonisation », *Fiscalité Internationale*, 2019, n°2, pp. 28-37.
- BROUSSOLLE Damien, « La concurrence fiscale et les projet d’harmonisation de l’Impôt sur les Sociétés dans l’Union Européenne », *Bulletin de l’Observatoire des politiques économiques en Europe* [En ligne], 2017, n°36. Disponible sur : <https://opee.unistra.fr/spip.php?article356> (Consulté le 15 août 2021).
- CLAUSING Kimberley, SAEZ Emmanuel, ZUCMAN Gabriel, « Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition : A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals », *UCLA School Of Law, Law-Econ* [En ligne], 2021, n°20-12. Disponible sur : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3655850 (Consulté le 15 août 2021).
- COBHAM Alex, FACCIO Tommaso, GARCIA-BERNARDO Javier, et al, « For a better *GLOBE*, *METR* : a minimum effective tax rate for multinationals », *SSRN* [En ligne], 2021. Disponible sur : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3796030 (Consulté le 15 août 2021).
- DA SILVA Bruno, « Taxing digital Economy : a critical view around the *GLOBE* (*Pillar Two*), *Frontiers of Law in China* [En ligne], 2020, vol. n°15, n°2, pp. 111-141. Disponible sur : <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/frolch15&i=115> (Consulté le 15 août 2021).
- DANIEL-MAYEUR Vincent, SERFATI Jordan, VAN ROBBROECK Nikolaas, « Politique fiscale de la Commission européenne 2019-2024 : à quoi peut-on s’attendre ? » *Fiscalité internationale*, 2019, n°4, pp. 25-32.
- DEBLOCK Christian et RIOUX Michèle, « L’impossible coopération fiscale internationale », *Les finances publiques* [En ligne], 2008, volume 10, n°1. Disponible sur : <https://journals.openedition.org/ethiquepublique/1707 - quotation> (Consulté le 15 août 2021).
- DEVEREUX Michael P. (dir), *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal* [En ligne] : Oxford University Centre for Business Taxation, 2020, 68 p. Disponible sur : https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2020-02/OECD_GLOBE_proposal_report.pdf (Consulté le 15 août 2021).

- DIOT Laurence, « La concurrence fiscale dans l'Union : des progrès vers l'ACCIS », *Europe* [En ligne], 2011, n°7, alerte 46. Disponible sur : <https://bit.ly/3q1QnCD> (Consulté le 15 août 2021).
- ENGLISCH Joachim, « Article 116 TFEU – the nuclear option for qualified majority tax harmonization », *EC Tax Review*, 2020, 29(2), n°58.
- ENGLISCH Joachim, « Compatibility of a European *METR* minimum tax with EU/EEA Free Movement Guarantees », *SSRN* [En ligne], 2021. Disponible sur : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3845246#references-widget (Consulté le 15 août 2021).
- ENGLISCH Joachim, « International Effective Minimum Taxation – analysis of *GLOBE (Pillar Two)* », *SSRN* [En ligne], 2021. Disponible sur : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3829104 (Consulté le 15 août 2021).
- ENGLISCH Joachim, BECKER Johannes, « Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU », *Materialism aus Wirtschaft und gesellschaft*, 2020, n°224.
- GUTMANN Daniel, « La France pourrait-elle appliquer unilatéralement le Pilier 2 ? », *Fiscalité internationale*, 2020, n°4, pp. 1-2.
- HEY Johanna, « Guest editorial : The 2020 Pillar Two Blueprint : What can the *GLOBE* Income Inclusion rule do that *CFC* legislation can't do? », *Intertax* [En ligne], 2021, volume n°49, n°1, pp 77-13. Disponible sur : <https://kluwerlawonline.com/JournalArticle/Intertax/49.1/TAXI2021002> (Consulté le 15 août 2021).
- JANOT Margot, MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « Le projet *BEPS* et la lutte contre la sous-capitalisation », *Droit fiscal* [En ligne], 2016, n°4. Disponible sur : <https://bit.ly/3jMrBVP> (Consulté le 15 août 2021).
- KARAMAN Fanny, « La réforme fiscale américaine : essai d'explication des régimes *GILTI* et *FDII* », *Fiscalité internationale*, 2019, n°4, 11. 2.
- KUIPERS Ivo, « The *ATAD* general anti-avoidance rule in the Netherlands », *Fiscalité Internationale*, 2020, n°2, 02. 6.
- LAUZON Léo-Paul, *Plaidoyer pour un impôt minimum* [En ligne], novembre 2000. Disponible sur : <https://www.groupe.finances.gouv.qc.ca/desequilibrefiscal/fr/memoire/pdf/m22.htm> (Consulté le 15 août 2021).
- Legal Information Institute, *26 U. S. Code §951 – Amounts included in gross income of United States Shareholders, notes* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/951> (Consulté le 15 août 2021).

- MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « La redevance numérique du plan « Nex Generation EU » : le premier impôt européen se matérialise », *Droit fiscal*, 2021, n°6, p. 142.
- MARTIN Aude, MOUZON Céline, ZUCMAN Gabriel, « Qu'est-ce qu'une bonne politique fiscale », *Alternatives économiques* [En ligne], 2020, 2, n°86, pp. 36-48. Disponible sur : <https://www.cairn.info/revue-l-economie-politique-2020-2-page-36.htm> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, « OCDE : boîte à outil sur la question du manque de comparables en matière d'analyse de prix de transfert », *Droit Fiscal* [En ligne], 2017, n°26. Disponible sur : <https://bit.ly/3dIG2qn> (Consulté le 15 août 2021).
- PELLEFIGUE Julien, « Le Cadre inclusif et la science lugubre », *Droit fiscal*, mars 2020, n°12, p. 193.
- PÉRIN-DUREAU Ariane, « Instauration de la taxe sur les services numériques », *Communication Commerce Électronique* [En ligne], 2020, n°1, étude 1. Disponible sur : <https://bit.ly/30DBzgJ> (Consulté le 15 août 2021).
- PÉRIN-DUREAU Ariane, « Un an de fiscalité de l'Incorporel », *Communication Commerce électronique* [En ligne], 2021, n°2. Disponible sur : <https://bit.ly/3jdmsUE> (Consulté le 15 août 2021).
- PERROTIN Frédérique, « Quelle réforme mondiale de l'impôt sur les sociétés ? », *Les petites affiches* [En ligne], 2020, n°3, p. 4. Disponible sur : <https://www.actu-juridique.fr/fiscalite/fiscal-finances/quelle-reforme-mondiale-de-limpot-sur-les-societes/> (Consulté le 15 août 2021).
- SHEFFRIN Steven M., A minimal role for minimum taxes, *Columbia Journal of Law Law* [En ligne], 2020, vol. 12, n°1, p. 1-26. Disponible sur : <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/colujout12&i=1> (Consulté le 15 août 2021).
- STANKIEWICZ Lukasz, « Le rôle de l'OCDE dans la régulation de la concurrence fiscale », *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, 2021, n°2, pp. 235-246.
- STEINDL Christina (dir) *et.al*, « Understanding Psychological Reactance », *Zeitschrift für Psychologie* [En ligne], 2015, vol. n° 223, no 4, pp. 205-214. Disponible sur <https://econtent.hogrefe.com/doi/full/10.1027/2151-2604/a000222> (Consulté le 15 août 2021).
- TANZI Vito, *The IMF and tax reform* [En ligne], 1er janvier 1990, n°039, 26 p. Disponible sur : <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/1990/039/001.1990.issue-039-en.xml> (Consulté le 15 août 2021).

- WARE Troy, « The *BEAT* and bilateral tax treaties : where might the tension lead », *ABA Tax Times* [En ligne], 2018, volume n°37, n°3, p. 3. Disponible sur : <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/newsqtrly37&i=141> (Consulté le 15 août 2021).

-Publications issues de colloques ou présentations-

- ARSENE TAXLAND, *Atelier Arsene de la fiscalité, Fiscalité internationale et prix de transfert* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.arsene-taxand.com/wp-content/uploads/2020/02/Ateliers-Arsene-de-la-Fiscalit%C3%A9-Fiscalit%C3%A9-Internationale-et-Prix-de-Transfert-VDEF-Annexes.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- IGPDE, *Compte- Rendu : Quelles réformes de la fiscalité internationale des entreprises ? Quels impacts attendus* [En ligne]. Disponible sur : https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/igpde-seminaires-conferences/Compte-rendu-RE_reforme-fiscalite-200121.pdf (Consulté le 15 août 2021).
- INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Pilier 2, Matinée fiscale du jeudi 15 avril 2021* [En ligne]. Disponible sur : https://www.ifa-france.eu/sites/default/files/slides_7.pdf (Consulté le 15 août 2021).

-Dictionnaires-

- « Recours en manquement (Droit de l'Union européenne), in *Fiches d'orientation* [En ligne], Dalloz, juin 2020. Disponible sur : <https://www-dalloz-fr.gorgone.univ-toulouse.fr/documentation/Document?id=DZ/OASIS/001069> (Consulté le 15 août 2021).
- « Souveraineté », in CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, 11^e éd., Paris : PUF, 2015, p. 985
- « Souveraineté », in NDIOR Valère (dir.), *Dictionnaire de l'actualité internationale* : Édition A. PEDONE, 2021, p. 520.
- CHONÉ & ASSOCIÉS NOTAIRES, *Société mère : lexicque juridique et fiscal* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.bruno-bedaride-notaire.fr/lexique-juridique-et-fiscal-de-bedaride-notaire-d-affaires/mot/societe-mere.html> (Consulté le 15 août 2021).

-DROIT POSITIF-

-Textes français-

- Code Général des Impôts.
- Constitution du 4 octobre 1958.
- Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789.
- Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

-Textes européens-

- Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises.
- Sixième Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires- Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme.
- Directive 91/680/CEE du Conseil du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE.
- 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.
- Traité de l'Union Européenne.

-Textes américains-

- Code of Federal Regulations §1. 482-9 Methods to determine taxable income in connection with a controlled services transaction.
- Code Of Federal Regulations, Guidance under Sections 951A and 954 regarding income subject to a High Rate of foreign Tax (TD 9902).
- Code of Federal Regulations, Internal Revenue Code.

-Texte des institutions multilatérales-

- 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.
- Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune.
- NATIONS UNIES, Modèle de convention des Nations Unies.

-JURISPRUDENCE-

- Conseil d'État, 28 juin 2002, n°232276, *Schneider contre ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie*, publié au recueil Lebon.
- Cour de Justice de la Communauté Européenne, 14 février 1995, ECLI :EU :C :1995 :31, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, European Court Reports 1995 I-00225.
- Cour de Justice de l'Union Européenne, 15 novembre 2011, ECLI :EU :C :2011 :732, *Commission et royaume d'Espagne contre Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*.
- Cour de Justice de l'Union Européenne, 3 mars 2020, ECLI :EU :C :2020 :139, *Vodafone Magyarorszá*g.
- Tribunal de l'Union Européenne, 15 juillet 2020, ECLI:EU:T:2020:338, *Apple c/ Commission*.

-DOCUMENTS PUBLIÉS PAR DES INSTITUTIONS-

-Institutions françaises-

Direction Générale des Finances Publiques

- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, ANNEXE-INT-Liste des conventions fiscales conclues par la France (en vigueur au 1^{er} janvier 2018) (BOI-ANNX-000306).
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Base d'imposition-Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes-Contrôle et procédure de remise en cause des prix de transfert* (BOI-BIC-BASE-80-20-20150902).
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Charges d'exploitation externes-Redevances, loyers et charges locatives* (BOI-BIC-CHG-40-20-10-20190717).
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Frais et charges-Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié- Opérations pouvant entraîner la non-déductibilité fiscale des versements* (BOI-BIC-CHG-80-10-20120912).
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *BIC-Frais et charges-Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié-Conséquences de la non-déductibilité fiscales des versements* (BOI-BIC-CHG-80-20-20120912).
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS – Base d'imposition – Exclusion des montages mis en place dans un but principalement fiscal* (BOI-IS-BASE-70-20190703).
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS – Régime fiscal des groupes de sociétés – Formation du groupe- Conditions tenant à la détention du capital des sociétés du groupe- Conditions tenant à la société mère et à la détention des filiales* (BOI-IS-GPE-10-20-10-20212403).
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS- Base d'imposition* (BOI-IS-BASE-20190703).
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS- Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié- Champ d'application – Conditions relatives à la personne morale établie en France* (BOI-IS-BASE-60-10-20-10).

- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS- Champ d'application et territorialité-Définition des règles de territorialité (BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140227).*
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositif particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Clause de sauvegarde (BOI-IS-BASE-60-10-40-20120912).*
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans des pays à régime fiscal privilégié – Articulation avec les conventions fiscales internationales (BOI-IS-BASE-60-10-10-20120912).*
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans des pays à régime fiscal privilégié – Articulation avec les conventions fiscales internationales (BOI-IS-BASE -80-10-20120912).*
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Champ d'application-Conditions relatives à la structure étrangère (BOI-IS-BASE-60-10-20-20-20140627).*
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Modalités d'imposition- Élimination des doubles impositions (BOI-IS-BASE-60-10-30-30-20120912).*
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Modalités d'imposition- Reconstitution des résultats de l'entreprise ou de l'entité juridique établie hors de France et paiement de l'impôt (BOI-IS-BASE-60-10-30-20-20120912).*
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *IS-Base d'imposition-Dispositifs particuliers-Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié-Obligations déclaratives, contrôle fiscal, pénalités et recouvrement (BOI-IS-BASE-60-10-50-20142305).*
- BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, *TCA- Taxes spéciales sur le chiffre d'affaires (BOI-TCA-20212605).*

CEPII (Centre d'Études Prospectives et d'Informations Internationales)

- CEPII, *L'évitement fiscal des multinationales en France : combien et où ?* [En ligne], juin 2019. Disponible sur : www.cepii.fr/pdf_pub/lettre/2019/let400.pdf (Consulté le 15 août 2021).
- LAFFITTE Sébastien, MARTIN Julien, PARENTI Mathieu, SOUILLARD Baptiste, TOUBAL Farid, *Impôt des multinationales après la crise sanitaire : pour un taux de taxe effectif minimum* [En ligne], CEPII, avril 2020. Disponible sur : www.cepii.fr/PDF_PUB/pb/2020/pb2020-30_FR.pdf (Consulté le 15 août 2021)

CPO

- BERTHIER David, KOEHL Lorraine, LEQUIEN Matthieu, *Les nouvelles règles de la fiscalité internationale des entreprises, évaluation des effets économiques pour la France* [En ligne] : Conseil des Prélèvements Obligatoires, 2020. Disponible sur : <https://www.ccomptes.fr/system/files/2020-10/20201014-rapport-particulier4-CPO-fiscalite-entreprises.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée* [En ligne], Conseil des Prélèvements Obligatoires, septembre 2020. Disponible sur : https://www.ccomptes.fr/system/files/2020-10/20201014-rapport-Adapter-fiscalite-entreprises-economie-mondiale-numerisee_1.pdf (Consulté le 15 août 2021).
- CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée, synthèse* [En ligne], Conseil des Prélèvements Obligatoires, septembre 2020. Disponible sur : <https://www.ccomptes.fr/system/files/2020-10/20201014-synthese-Adapter-fiscalite-entreprises-economie-mondiale-numerisee.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- DESMETTRE Sandra, SCHNEIDER Juliette, *La situation des prélèvements obligatoires sur les entreprises en France et chez ses principaux partenaires économiques* [En ligne], Paris, n°1, juillet 2020. Disponible sur : <https://www.ccomptes.fr/system/files/2020-10/20201014-rapport-particulier1-CPO-fiscalite-entreprises.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- HUMBERT Sylvain, *Les frontières des impôts de production* [En ligne], Conseil des Prélèvements Obligatoires, n°2. Disponible sur : <https://www.ccomptes.fr/system/files/2020-10/20201014-rapport-particulier2-CPO-fiscalite-entreprises.pdf> (Consulté le 15 août 2021).

Parlement

- CHAUMONT Jacques, *Projet de loi autorisant l'approbation de l'avenant à la convention entre la République française et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 9 septembre 1966 et modifiée par l'avenant* [En ligne], Sénat, n°351 (1997-1998). Disponible sur : <https://www.senat.fr/rap/197-351/197-351.html> (Consulté le 15 août 2021).
- COMMISSION DES AFFAIRES ÉCONOMIQUES ET MONÉTAIRES, *Rapport sur la fiscalité de l'économie numérique : négociation au sein de l'OCDE, résidence fiscale des entreprises numériques et une éventuelle taxe européenne sur le numérique* [En ligne], Parlement Européen, 2020/0000(INI). Disponible sur : https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103_FR.html (Consulté le 15 août 2021).
- COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES, *Rapport d'information sur l'espace fiscal européen* [En ligne], ASSEMBLÉE NATIONALE, n°3193, 9 juillet 2020. Disponible sur : https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/du/115b3193_rapport-information (Consulté le 15 août 2021).
- COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, *Rapport d'information en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises* [En ligne], Assemblée nationale, n°1236, septembre 2018. Disponible sur : https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_fin/115b1236_rapport-information (Consulté le 15 août 2021).
- COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, *Rapport d'information 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* [En ligne], Assemblée nationale, n°4052, 7 avril 2021. Disponible sur : https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_fin/115b4052_rapport-information (Consulté le 15 août 2021).
- DIRX Benjamin, *Rapport fait au nom de la Commission des affaires étrangères sur le projet de loi, adopté par le sénat, 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* [En ligne], Assemblée nationale, n°1099, 20 juin 2019. Disponible sur : https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_afetr/115b1099_rapport-fond (Consulté le 15 août 2021).

- GIRAUD Joël, *Rapport fait au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, après engagement de la procédure accélérée, portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (n°1737)* [En ligne], Assemblée nationale, n°1838, 3 avril 2019. Disponible sur : https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_fin/115b1838_rapport-fond.pdf (Consulté le 15 août 2021).
- GOUTEYRON Adrien, *Projet de loi autorisant l'approbation de la convention entre la France et le Kenya en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu* [En ligne], Assemblée nationale, n°213, 2010. Disponible sur : <https://www.senat.fr/rap/109-213/109-2131.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- MARIANI Philippe, *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat* [En ligne], Sénat, 483 (98-99), 26 juillet 1999. Disponible sur : https://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-483_mono.html (Consulté le 15 août 2021).
- PALUSZKIEWICZ Xavier, *Avis fait au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, adopté par le Sénat, portant l'approbation de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune* [En ligne], Assemblée Nationale, n°1670, 11 février 2019. Disponible sur : https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_fin/115b1670_rapport-avis.pdf (Consulté le 15 août 2021).
- PEYROL Bénédicte, *Amendement n°CF50 à la loi de lutte contre la fraude n°1142* [En ligne], 20 juillet 2018. Disponible sur : https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/amendements/1142/CIION_FIN/CF50.pdf (Consulté le 15 août 2021).
- PEYROL Bénédicte, *Avis au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi, adopté par le Sénat, 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* [En ligne], Assemblée Nationale, n°1093, 20 juin 2018. Disponible sur : <https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/opendata/AVISANR5L15B1093.html> (Consulté le 15 août 2021).

-Institutions étrangères-

États-Unis d'Amérique

- CONGRESS RESEARCH SERVICE, *Issues in International Corporate Taxation : The 2017 revision (P. L. 115-97)* [En ligne], Congrès des États-Unis, R45186, 17 juin 2021. Disponible sur : <https://web.archive.org/web/20210621161151/https://fas.org/sgp/crs/misc/R45186.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- FEDERAL REGISTER, *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.federalregister.gov/documents/2019/12/06/2019-25744/base-erosion-and-anti-abuse-tax> (Consulté le 15 août 2021).
- INTERNAL REVENUE SERVICE, *LB&I International Practice Service Concept Unit* [En ligne]. Disponible sur : https://www.irs.gov/pub/int_practice_units/DPLCUV_2_01.PDF (Consulté le 15 août 2021).
- INTERNAL REVENUE SERVICE, *Table 3. List of tax treaties* [En ligne]. Disponible sur : https://www.irs.gov/pub/IRS-utl/Tax_Treaty_Table%203.pdf (Consulté le 15 août 2021).
- US DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The Made In America Tax Plan* [En ligne], avril 2021. Disponible sur : https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf (Consulté le 15 août 2021).

Belgique

- HALLEUX Frédéric, VALENDUC Christian, *L'imposition effective des sociétés une analyse des micro-données* [En ligne], ministère des Finances de Belgique, 2007. Disponible sur : https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/BdocB_2007_Q2f_Halleux_Valenduc.pdf (Consulté le 15 août 2021).

-Institutions de l'Union Européenne-

Documents de la commission

Communications de la Commission

- COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen et au conseil, un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance* [En ligne], COM(2020) 312 final, 15 juillet 2020. Disponible sur : https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e8467e73-c74b-11ea-adf7-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_1&format=PDF (Consulté le 15 août 2021).
- COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil européen et au conseil : sur une stratégie extérieure pour une imposition effective* [En ligne], COM(2016) 24 final, 28 janvier 2016. Disponible sur : https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b5aef3db-c5a7-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF (Consulté le 15 août 2021).
- COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil européen et au conseil : vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union* [En ligne], COM (2019) 8 final, 15 janvier 2019. Disponible sur : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A52019DC0008> (Consulté le 15 août 2021).
- COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107 paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne*, 2016/C 262/01, 19 juillet 2016. Disponible sur [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=FR](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=FR) (Consulté le 15 août 2021).
- COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la commission au Parlement européen et au Conseil, Fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle* [En ligne], COM(2021) 251 final, 18 mai 2021. Disponible sur : [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2021\)251&lang=fr](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2021)251&lang=fr) (Consulté le 15 août 2021).

Autres documents

- COMMISSION EUROPÉENNE, HORTEFEUX Brice, *Question écrite E-3150/01 posée par Brice Hortefeux (PPE-DE) à la Commission. Fiscalité des sociétés* [En ligne], 14 novembre 2001, Journal Officiel du 20 juin 2002, n°C 147 E. Disponible sur : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:92001E003150&from=ES> (Consulté le 15 août 2021).
- COMMISSION EUROPÉENNE, *Proposition de directive du Conseil, concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés* [En ligne], COM(2011) 121 final, 16 mars 2011. Disponible sur : [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0121/com_com\(2011\)0121_fr.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0121/com_com(2011)0121_fr.pdf) (Consulté le 15 août 2021).

Documents du Conseil Européen

- CONSEIL EUROPÉEN, *Conclusion du Conseil Européen, 17 au 20 juillet 2020* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.consilium.europa.eu/media/45125/210720-euco-final-conclusions-fr.pdf> (Consulté le 15 août 2021).

Documents du Parlement Européen

- MOSCOVICI Pierre, *Réponse à une question du Parlement européen au nom de la Commission européenne* [En ligne], n°E-000381/2018, 22 mars 2018. Disponible sur : https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2018-000381-ASW_EN.html (Consulté le 15 août 2021).
- MURPHY Richard, *A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament* [En ligne], janvier 2019. Disponible sur : https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/2019_01_23%20EU%20Tax%20Gap%20%28003%29_0.pdf (Consulté le 15 août 2021).

-Conseil de l'Union Européenne-

- GROUPE « CODE DE CONDUITE » FISCALITÉ DES ENTREPRISES, *Code de conduite (fiscalité des entreprises* [En ligne], Conseil de l'Union Européenne, 23 novembre 1999. Disponible sur : https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:d2cdddef-e467-42d1-98c2-31b70e99641a.0003.02/DOC_2&format=PDF (Consulté le 15 août 2021).
- CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE, *Critères et processus relatifs à l'établissement de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales*, 8 novembre 2016, 14166/16, FISC 187, ECOFIN 1014. Disponible sur <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/fr/pdf> (Consulté le 15 août 2021).

-Institutions internationales-

- G20, *Italian G20 Presidency, Second G20 Finance Ministers and Central Bank Governors meeting, communiqué* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.g20.org/wp-content/uploads/2021/04/Communique-Second-G20-Finance-Ministers-and-Central-Bank-Governors-Meeting-7-April-2021.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- G20, *Third Finance Ministers and Central Bank Governors meeting, communiqué* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.g20.org/wp-content/uploads/2021/07/Communique-Third-G20-FMCBG-meeting-9-10-July-2021.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- G7 FINANCE MINISTERS & CENTRAL BANK GOVERNORS, *G7 finance ministers & central bank governors communiqué* [En ligne], Disponible sur : https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/991640/FMCBGs_communique_-_5_June.pdf (Consulté le 15 août 2021).

OCDE

- CADRE INCLUSIF, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-juillet-2021.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *BEPS Action 13, Déclaration pays par pays : Manuel pratique de mise en œuvre*, [En ligne], Éditions de l'OCDE, 2017. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-oeuvre.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/depliant-cadre-inclusif-sur-le-beps.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* [En ligne] : Éditions de l'OCDE, 2019. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/programme-de-travail-visant-a-elaborer-une-solution-fondée-sur-un-consensus-pour-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, points clés* [En ligne], 2020. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/points-cles-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-numerisation-economie-octobre-2020.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Concurrence fiscale dommageable* : Éditions de l'OCDE, 1998.
- OCDE, *Déclaration Pays par pays : point d'étape sur les relations d'échange et sur la mise en œuvre* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/beps-action-13-d%C3%A9clarations-pays-par-pays-mise-%C3%A0-jour-mai-2017.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Document de consultation publique, Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (« GLoBE »)- Pilier deux* [En ligne], 8 novembre 2019. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-globale-lutte-contre-erosion-base-imposition-pilier-deux.pdf> (Consulté le 15 août 2021).

- OCDE, *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays : BEPS Action 13* [En ligne], Éditions de l'OCDE, 2019. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *L'imposition des entreprises multinationales, érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS)* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/ctp/note-de-synthese-beps-2015.pdf>. (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie- rapport intermédiaire 2018* [En ligne], 30 mai 2018. Disponible sur : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-rapport-interimaire-2018_9789264301627-fr#page1 (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Membres du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 rejoignant la Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie au 9 juillet 2021* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-july-2021.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Membres du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Mise à jour : février 2021* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Note explicative portant sur 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* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/note-explicative-convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *OECD Secretary-general tax report to G20 finance ministers and central bank governors Italy* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/g20/topics/international-taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations 2017* [En ligne] : Éditions de l'OCDE, 2017. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-20769723.htm> (Consulté le 15 août 2021).
- Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées [En ligne],

2015. Disponible sur <https://www.oecd.org/fr/publications/concevoir-des-regles-efficaces-concernant-les-societes-etrangees-controlees-action-3-rapport-final-2015-9789264248489-fr.htm> (Consulté le 15 août 2021).

- OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, l'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales* : Éditions de l'OCDE, 2015.
- OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier 2* [En ligne], 22 décembre 2020. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-rapport-sur-le-blueprint-du-pilier-deux-6c4f8dde-fr.htm> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Pratiques fiscales dommageables – Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels* [En ligne], OCDE, 2019. Disponible sur : https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/projet-ocde-g20-sur-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices_23132639 (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, rapport finaux 2015, NOTE D'INFORMATION* [En ligne], OCDE. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-rapports-2015-note-information.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice, document de consultation publique, relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 13 février – 6 mars 2019* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique. Telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/note-politique-cadre-inclusif-BEPS-defis-fiscaux-soulevés-par-numerisation-economie.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Signataires et parties à 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* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-instrument-multilateral-signataires-et-parties.pdf> (Consulté le 15 août 2021).

FMI

- FMI, *Document d'orientation du FMI, fiscalité des entreprises dans l'économie mondiale* [En ligne], Washington, mars 2019. Disponible sur : <https://www.imf.org/fr/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650> (Consulté le 15 août 2021).

-Organisations Non-Gouvernementales-

- 11. 11. 11, ALLIANCE SUD, APIT PORTUGAL, *et al.*, *Submission to the Public consultation on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints* [En ligne]. Disponible sur : https://d3n8a8pro7vhmx.cloudfront.net/eurodad/pages/1939/attachments/original/1608200467/Submission_to_the_Public_Consultation_on_the_Reports_on_the_Pillar_1_and_Pillar_2_Blueprints.pdf?1608200467 (Consulté le 15 août 2021).
- HEARSON Martin, *Négociation sur les taxes professionnelles à l'OCDE : enjeux pour les pays en développement en 2020* [En ligne]. N°20, Janvier 2020. Disponible sur : <https://www.ictd.ac/fr/publication/negociation-sur-les-taxes-professionnelles-a-locde-enjeux-pour-les-pays-en-developpement-en-2020/> (Consulté le 15 août 2021). Traduction de Cyrielle HAVARD-BOURDAIS.
- ICRICT, *BEPS 2.0 : Quels sont les résultats du processus BEPS de l'OCDE et à quoi devrait ressembler une véritable réforme ?* [En ligne], 2020. Disponible sur : https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5c40a1fa88251be368c12691/1547739649702/french_media_advisory_thefightagainsttaxavoidance.pdf (Consulté le 15 août 2021).
- ICRICT, *Communiqué de presse, Rapport de l'ICRICT* [En ligne]. Disponible sur : <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5da061ed0758ca2ff2eafb24/1570791923179/Rapport+de+l%27ICRICT+-+Communique%CC%81+de+presse.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- ICRICT, *International Corporate Tax Reform : towards a fair and comprehensive solution* [En ligne], ICRICT, Octobre 2019. Disponible sur : <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5d979e6dc5f7cb7b66842c49/1570217588721/ICRICT-INTERNATIONAL+CORPORATE+TAX+REFORM.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- ICRICT, *Pandémie mondiale, reprise économique durable et fiscalité internationale* [En ligne], juin 2020. Disponible sur : <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5ee7989ae173cc64d904037e/1592236197890/>

[ICRICT+Pand%C3%A9mie+et+fiscalit%C3%A9+internationale. pdf](#) (Consulté le 15 août 2021).

- ICTD, HEARSON Martin, *Corporate Tax Negotiations at the OECD : What's at stake for Developing Countries in 2020* [En ligne]. Disponible sur : https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/15100/ICTD_SummaryBrief_20_Online.pdf?sequence=3&isAllowed=y (Consulté le 15 août 2021).

-SITES INTERNET-

-Sites de l'Union Européenne-

- COMMISSION EUROPÉENNE, *Concurrence fiscale dommageable, Code de conduite* [En ligne]. Disponible sur : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_fr (Consulté le 15 août 2021).
- COMMISSION EUROPÉENNE, *Procédures d'infraction du mois de juillet : principales décisions* [En ligne]. Disponible sur : https://ec.europa.eu/Commission/presscorner/detail/fr/inf_19_4251 (Consulté le 15 août 2021).
- COMMISSION EUROPÉENNE, *Question et réponses sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique.* Disponible sur : https://ec.europa.eu/Commission/presscorner/detail/fr/MEMO_18_2141 (Consulté le 15 août 2021).
- CONSEIL EUROPÉEN, CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE, *Imposition de l'économie numérique* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.consilium.europa.eu/fr/policies/digital-taxation/> (Consulté le 15 août 2021).
- CONSEIL EUROPÉEN, *Groupe « Code de conduite (fiscalité des entreprises) »* [En ligne]. Disponible sur : [https://www.consilium.europa.eu/fr/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/#:text=Le%20code%20de%20conduite%20n,fiscale%20dommageable%20\(processus%20de%20d%C3%A9mant%C3%A8lement\)](https://www.consilium.europa.eu/fr/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/#:text=Le%20code%20de%20conduite%20n,fiscale%20dommageable%20(processus%20de%20d%C3%A9mant%C3%A8lement)) (Consulté le 15 août 2021).
- EUR-LEX, *Le règlement de l'Union Européenne* [En ligne]. Disponible sur : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114522> (Consulté le 15 août 2021).

- PARLEMENT EUROPÉEN, *La liberté d'établissement et la liberté de prestations de services* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/fr/sheet/40/la-liberte-d-etablissement-et-la-liberte-de-prestation-de-services> (Consulté le 15 août 2021).

-Sites des institutions françaises-

- COUR DES COMPTES, *Les conventions fiscales internationales* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/les-conventions-fiscales-internationales> (Consulté le 15 août 2021).
- DIRECTION DU BUDGET, *Les recettes fiscales* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/budget-comptes-etat/budget-etat/approfondir/recettes-etat/recettes-fiscales#.YLC6vpMzZhE> (Consulté le 15 août 2021).
- DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, *Impôt sur les sociétés* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.impots.gouv.fr/portail/international-professionnel/impot-sur-les-societes> (Consulté le 15 août 2021).
- INSEE, *Définition. Firme multinationale* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c2121#:text=Une%20firme%20multinationale%20est%20un,et%20une%20%C3%A0%20l'%20%C3%A9tranger> (Consulté le 15 août 2021).

-Sites des institutions internationales-

- OCDE, *Boîte à outil pour l'application de l'instrument multilatéral sur les mesures BEPS relatives aux conventions fiscales* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/boîte-a-outils-pour-lapplication-de-linstrument-multilateral-sur-les-mesures-beps-relatives-aux-conventions-fiscales.htm> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *L'OCDE sollicite les commentaires du public sur la Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GLoBE) au titre du Pilier 2* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/ocde-sollicite-les-commentaires-du-public-sur-la-proposition-globale-de-lutte-contre-l-erosion-de-la-base-d-imposition-au-titre-du-pilier-2.htm> (Consulté le 15 août 2021).

- OCDE, *La plateforme de collaboration sur les questions fiscales publie une boîte à outils pour aider les pays en développement à se pencher sur la question du manque de comparable en matière d'analyses de prix de transfert* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/ctp/la-pct-publie-une-boîte-a-outils-sur-la-question-du-manque-de-comparables-en-matiere-d-analyses-de-prix-de-transfert.htm> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Members and partners* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/about/members-and-partners/> (Consulté le 15 août 2021).
- THE WORLD BANK, *Paying Taxes methodology* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.doingbusiness.org/en/methodology/paying-taxes> (Consulté le 15 août 2021).

-Sites spécialisés-

International Tax Review

- CRUZ CANO Mattias, *Amazon :GLOBE proposal must champion simplicity* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1jbtqx8m8ywhl/amazon-GLOBE-proposal-must-champion-simplicity> (Consulté le 15 août 2021).
- MEHBOOB Danish, *Controversial UN treaty provision for a digital tax awaits final approval* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.proquest.com/openview/129ae7f07e3da6da49e35fbc413a0298/1?pq-origsite=gscholar&cbl=30282> (Consulté le 15 août 2021).
- MEHBOOB Danish, *Foreign investors pressure young US businesses into inversions* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7my2p5ybf5l/foreign-investors-pressure-young-us-businesses-into-inversions> (Consulté le 15 août 2021).
- MEHBOOB Danish, *Ireland and UK push back against US proposal for minimum tax rate* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1rz6vxdlvc05x/ireland-and-uk-push-back-against-us-proposal-for-minimum-tax-rate> (Consulté le 15 août 2021).
- MEHBOOB Danish, *OECD's blueprint on global minimum tax is a "compliance monster"* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ntybsmxbnl4b/oecds-blueprint-on-global-minimum-tax-is-a-compliance-monster> (Consulté le 15 août 2021).

- MEHBOOB Danish, *Taxpayers expect slower growth under the OECD's pillar two* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1k2m8xynfsb1g/taxpayers-expect-slower-growth-under-the-oecd-pillar-two> (Consulté le 15 août 2021).
- MEHBOOB Danish, *Taxpayers suggest consolidated statement tweaks to fit GLoBE rules* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1jdx7cth56pw0/taxpayers-suggest-consolidated-statement-tweaks-to-fit-GLoBE-rules> (Consulté le 15 août 2021).
- MEHBOOB Danish, *The Made In America Tax plan is rewriting the TCJA* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1r9vt1p77knd3/the-made-in-america-tax-plan-is-rewriting-the-TCJA> (Consulté le 15 août 2021).
- MEHBOOB Danish, *The US supports GLoBE, but global taxpayers are hesitant* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1jbpq09qv6b4r/the-us-supports-GLoBE-but-global-taxpayers-are-hesitant> (Consulté le 15 août 2021).
- MEHBOOB Danish, *Yellen picks notable experts to join the US Treasury's digital tax talk* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1qfh1hw0xy7z2/yellen-picks-notable-experts-to-join-the-us-treasurys-digital-tax-talks> (Consulté le 15 août 2021).
- SUNDARAVELU Anugraha, *Pillar two poses incentive dilemma for developing countries* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1rswf334kx1jb/pillar-two-poses-incentive-dilemma-for-developing-countries> (Consulté le 15 août 2021).
- WHITE Josh, *Highlights of the OECD consultation on pillars one and two* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1qdldbj3sn47c/highlights-of-the-oecd-consultation-on-pillars-one-and-two> (Consulté le 15 août 2021).
- WHITE Josh, *OECD must clarify coexistence of GLoBE and GILTI rules, say MNEs* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1q0mjc4s5dxcf/oecd-must-clarify-coexistence-of-GLoBE-and-GILTI-rules-say-mnes> (Consulté le 15 août 2021).
- WHITE Josh, *Johnson & Johnson backs GILTI as minimum tax model* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1jh14smdfcc01/johnson-amp-johnson-backs-GILTI-as-minimum-tax-model> (Consulté le 15 août 2021).

- WHITE Josh, *ITR live : OECD consultation on pillar two* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1q4334dkzv24s/itr-live-oecd-consultation-on-pillar-two> (Consulté le 15 août 2021).
- WHITE Josh, *This week in tax : European disharmony ahead of G20 tax summit* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1sb80wx9bvzp4/this-week-in-tax-european-disharmony-ahead-of-g20-tax-summit> (Consulté le 15 août 2021).

MNETAX

- BUNN Daniel, *Can GILTI and the GLoBE be harmonized in a BIDEN administration ?* [En ligne]. Disponible sur : <https://mnetax.com/can-GILTI-and-the-GLoBE-be-harmonized-in-a-biden-administration-42865> (Consulté le 15 août 2021).
- CONNOLLY Doug, *G20 reaffirms tax deal while EU delays digital levy, US eyes legislation* [En ligne]. Disponible sur : (Consulté le 15 août 2021).
- CONNOLLY Doug, *Global agreement on new nexus rules and minimum tax likely by October, Saint-Amans says* [En ligne]. Disponible sur : <https://mnetax.com/global-agreement-on-new-nexus-rules-and-minimum-tax-likely-by-october-saint-amans-says-43597> (Consulté le 15 août 2021).
- CONNOLLY Doug, *Ireland positions itself as counterpoint to US in debate over global minimum tax* [En ligne]. Disponible sur : <https://mnetax.com/ireland-positions-itself-as-counterpoint-to-us-in-debate-over-global-minimum-tax-43566> (Consulté le 15 août 2021).
- CONNOLLY Doug, *Ireland seeks input on OECD tax proposals' impact on Irish tax policy* [En ligne]. Disponible sur <https://mnetax.com/ireland-seeks-input-on-oecd-tax-proposals-impact-on-irish-tax-policy-45154> (Consulté le 15 août 2021).
- KOUKOULIOTI Vasiliki, *G7 global minimum tax deal leaves open questions* [En ligne]. Disponible sur : <https://mnetax.com/g7-global-minimum-tax-deal-leaves-open-questions-44932> (Consulté le 15 août 2021).
- PARADA Leopoldo, *Taxing somewhere, no matter where : what is GLoBE proposal really about* [En ligne]. Disponible sur : <https://mnetax.com/taxing-somewhere-no-matter-where-what-is-the-GLoBE-proposal-really-about-39996> (Consulté le 15 août 2021).

-Sites des Organisations Non-Gouvernementales et assimilées-

- ATTAC, *Amazon ne paie pas sa juste part d'impôt grâce à ses pratiques d'évasions fiscale* [En ligne]. Disponible sur : <https://france.attac.org/se-mobiliser/stoppons-amazon-avant-qu-il-ne-soit-trop-tard/article/11-30-amazon-ne-paye-pas-sa-juste-part-d-impot-grace-a-ses-pratiques-d-evasion> (Consulté le 15 août 2021).
- COBHAM Alex, *US treasury secretary Yellen confirms : It's time to end the race to the bottom on corporate tax* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.taxjustice.net/2021/04/07/us-treasury-secretary-yellen-confirms-its-time-to-end-the-race-to-the-bottom-on-corporate-tax/> (Consulté le 15 août 2021).
- INSTITUT JACQUES DELORS, *Concurrence fiscale dommageable, une frugalité déloyale à combattre* [En ligne]. Disponible sur : https://institutdelors.eu/wp-content/uploads/2020/10/PP254_200910_Fisacitedommageable_Rivoli_FR.pdf (Consulté le 15 août 2021).
- PICCIOTTO Sol, *The METR, a Minimum Effective Tax Rate for multinationals* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.taxjustice.net/2021/04/15/the-METR-a-minimum-effective-tax-rate-for-multinationals> (Consulté le 15 août 2021).

-Bases de données-

- KPMG, *Corporate Tax Rates Table* [En ligne]. Disponible sur : <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE ; *Données, Produit intérieur brut (PIB)* [En ligne]. Disponible sur : <https://data.oecd.org/fr/gdp/produit-interieur-brut-pib.htm> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Effective tax rates* [En ligne]. Disponible sur : https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_ETR (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *La base de données statistiques de l'impôt sur les sociétés* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/base-de-donnees-statistiques-de-l-impot-sur-les-societes.htm> (Consulté le 15 août 2021).
- OCDE, *Corporate Tax Statistics – Third Edition* [En ligne], juillet 2021. Disponible sur : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-third-edition.pdf> (Consulté le 15 août 2021).

- THE WORLD BANK, *Paying Taxes - Doing Business- World bank Group* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes> (Consulté le 15 août 2021).

-Sites de praticiens fiscalistes-

- BLOOMBERG TAX & ACCOUNTING, *Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)* [En ligne]. Disponible sur : <https://pro.bloombergtax.com/how-to-calculate-GILTI-tax-on-foreign-earnings/> (Consulté le 15 août 2021).
- BOCQUET Delphine, *Pilier 2 – Les modalités de prélèvement de l'impôt GLoBE : de la RIR à la RPII* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.pwcavocats.com/fr/lettres-actualite/2020/avis-d-expert/pilier-2-modalites-prelevement-impot-GLoBE-rir-rpii.html> (Consulté le 15 août 2021).
- DELOITTE, *International Tax Germany Highlights 2021* [En ligne]. Disponible sur : <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyhighlights-2021.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- DELOITTE, *International Tax United States Highlights 2021* [En ligne]. Disponible sur : <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedstateshighlights-2021.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- DELOITTE TAJ, *L'instrument multilatéral vient bouleverser les relations fiscales entre États : consacre-t-il l'apparition d'un nouvel outil juridique international efficace ?* [En ligne]. Disponible sur : <https://taj-strategie.fr/linstrument-multilateral-vient-bouleverser-relations-fiscales-entre-etats-consacre-t-lapparition-dun-nouvel-outil-juridique-international-efficace#:~:text=L'instrument%20multilat%C3%A9ral%20constitue%20donc,nationales%20portant%20sur%20les%20situations> (Consulté le 15 août 2021).
- DELOITTE, *Who is an applicable taxpayer for BEAT purposes?* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.taxathand.com/article/11796/United-States/2019/Who-is-an-applicable-taxpayer-for-BEAT-purposes> (Consulté le 15 août 2021).
- FOUREL Éric, DESCHAMPS Valentin, *Pilier 2 de la proposition GLoBE de l'OCDE : en marche vers un taux d'imposition minimal pour les multinationales* [En ligne]. Disponible sur : <https://etaxlawservices.ey-avocats.com/actualite/fiscalite-des-entreprises/pilier-2-de-la-proposition-GLoBE-de-l-ocde-en-marche-vers-un-taux-d-imposition-minimal-pour-les-multinationales> (Consulté le 15 août 2021).

- JAVED Kashif et WIENER Howard, *US Tax reform 2.0 – BEAT down, SHIELD Up?* [En ligne] Disponible sur : <https://home.kpmg/uk/en/home/insights/2021/05/tmd-us-tax-reform-2-0-BEAT-down-SHIELD-up.html> (Consulté le 15 août 2021).
- MAHALINGHAM Shiv, *The Impact of OECD GLoBE proposals in the middle East* [En ligne]. Disponible sur : <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-GLoBE-pillar-two-and-the-potential-impact-on-mena-transfer-pricing> (Consulté le 15 août 2021).
- PWC, *European Commission releases « Communication on business taxation for the 21st century »* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-ec-releases-comm-on-business-taxation-for-the-21st-century.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE Emmanuel, GLON Guillaume, *La révolution de la fiscalité internationale n'est pas pour 2020 : rendez-vous l'année prochaine ?* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.optionfinance.fr/services/lettres-professionnelles/la-lettre-gestion-des-groupes-internationaux-avec-pwc-societe-davocats/la-revolution-de-la-fiscalite-internationale-nest-pas-pour-2020-rendez-vous-lannee-prochaine/editorial-la-revolution-de-la-fiscalite-internationale-nest-pas-pour-2020-rendez-vous-lannee-prochaine.html> (Consulté le 15 août 2021).

-Twitter-

- GURRÍA Angel, Twitter. Tweet du 31 mai 2021 à 17h39. Disponible sur : https://web.archive.org/web/20210713220834/https://twitter.com/A_Gurria/status/1399390143354712066 (Consulté le 15 août 2021).
- MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, Twitter. Tweet du 1^{er} juillet 2021 à 18h53. Disponible sur : <https://web.archive.org/web/20210703111802/https://twitter.com/AlexMaitrot/status/1410642841550872581> (Consulté le 15 août 2021).
- VESTAGER Margrethe, Twitter. Tweet du 12 juillet 2021 à 22h16. Disponible sur : <https://web.archive.org/web/20210713221123/https://abs.twimg.com/responsive-web/client-web/ondemand Dropdown.a11cf515.js> (Consulté le 15 août 2021).

-Autres sites-

- COQUIO Fabrice, *Les data centers, pierres angulaires de l'économie numérique* [En ligne]. Disponible sur <https://www.alliancy.fr/fabrice-coquio-les-data-centers-pierres-angulaires-de-leconomie-numerique> (Consulté le 15 août 2021).
- DATA CENTER MAP, *Colocation Data Centers* [En ligne]. Disponible sur <https://www.datacentermap.com/datacenters.html> (Consulté le 15 août 2021).
- FOCUS IFRS. COM, *Préface des normes* [En ligne]. Disponible sur : http://www.focusIFRS.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_IFRS/preface_des_normes (Consulté le 15 août 2021).
- GALLANT Nicolas, *La crise de 2008 a 10 ans : voilà ce qu'elle a coûté à la France* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.capital.fr/economie-politique/la-crise-de-2008-a-10-ans-voila-ce-quelle-a-coute-a-la-france-1314379> - :~ :text=La crise financière a ainsi, milliards d'euros en 2017 (Consulté le 15 août 2021).
- GAUDIAUT Tristan, *Les géants de la tech ne connaissent pas la crise* [En ligne] (4 février 2021). Disponible sur : <https://fr.statista.com/infographie/21595/croissance-chiffre-affaires-gafam/> (Consulté le 15 août 2021).
- MURPHY Richard, *Accounting reform is essential if tax abuse is not going to slip straight into the financial statements* [En ligne]. Disponible sur <https://www.taxresearch.org.uk/Blog/2021/07/19/accounting-reform-is-essential-if-tax-abuse-is-not-going-to-slip-straight-into-the-financial-statements> (Consulté le 15 août 2021).
- NATIONS UNIES, *Groupe de haut niveau sur la responsabilité, la transparence et l'intégrité financière (FACTI)* [En ligne]. Disponible sur <https://news.un.org/fr/tags/groupe-de-haut-niveau-sur-la-responsabilite-la-transparence-et-lintegrite-financieres-facti> (Consulté le 15 août 2021).
- SPD, *Olaf Scholz treibt « Steuerrevolution » an* [En ligne]. Disponible sur <https://www.spd.de/aktuelles/detail/news/olaf-scholz-treibt-steuerrevolution-an/07/06/2021/> (Consulté le 15 août 2021)
- THE JUSTICE COLLABORATIVE INSTITUTE, *Data for progress, End corporate tax avoidance and tax competition : collect the tax deficit of Multinationals* [En ligne]. Disponible sur : <https://theappeal.org/the-lab/report/end-corporate-tax-avoidance-and-tax-competition-collect-the-tax-deficit-of-multinationals/> (Consulté le 15 août 2021).

- VAN DER PUTTEN Raymond, VERGNAUD Éric, *Focus 2, UE : Concurrence ou harmonisation fiscale* [En ligne]. Disponible sur : <http://hussonet.free.fr/econfisc.pdf> (Consulté le 15 août 2021).
- VELLING Tanja, *Pillar two : simplification is key* [En ligne]. Disponible sur : <https://www.europeantax.blog/post/102gp2a/pillar-two-simplification-is-key> (Consulté le 15 août 2021).

-PRESSE-

- ALBERT Eric, *En Irlande, inquiétudes mesurées face à un impôt international minimum sur les sociétés* [En ligne], Le Monde, 8 avril 2021. Disponible sur : https://www.lemonde.fr/economie/article/2021/04/08/en-irlande-inquietudes-mesurees-face-a-l-impot-international-minimal-sur-les-societes_6075993_3234.html (Consulté le 15 août 2021).
- BIDAN Marc, *Pourquoi la France suspend la taxe GAFA* [En ligne], The Conversation, 3 février 2020. Disponible sur : <https://theconversation.com/pourquoi-la-france-suspend-la-taxe-gafa-130553> (Consulté le 15 août 2021).
- BOUISSOU Julien, MICHEL Anne, *Impôt des multinationales : un aggiornamento fiscal se prépare* [En ligne], Le Monde, avril 2021. Disponible sur : https://www.lemonde.fr/economie/article/2021/04/08/impots-des-multinationales-un-aggiornamento-fiscal-se-prepare_6075954_3234.html (Consulté le 15 août 2021).
- CONWAY Ed, *Ireland Rejects President Biden's global corporate tax plans and will keep 12.5% rate, finance minister tells Sky News* [En ligne], Sky News, 26 mai 2021. Disponible sur : <https://news.sky.com/story/ireland-rejects-president-bidens-global-corporate-tax-plans-and-will-keep-12-5-rate-finance-minister-tells-sky-news-12316753> (Consulté le 15 août 2021).
- DREZET Vincent, HARRIBEY Jean-Marie, KHALFA Pierre, MARTY Christiane, *Impôt sur les sociétés : idées fausses et vrais enjeux* [En ligne], Le Monde, 27 mai 2013. Disponible sur : www.lemonde.fr/economie/article/2013/05/27/impots-sur-les-societes-idees-faussees-et-vrais-enjeux_3418091_3234.html (Consulté le 15 août 2021).
- DUCOURTIEUX Cécile, MICHEL Anne, *Évasion fiscale : « Code de conduite », comité au fonctionnement opaque* [En ligne], Le Monde, 6 novembre 2015. Disponible sur : https://www.lemonde.fr/economie/article/2015/11/07/evasion-fiscale-code-de-conduite-un-comite-au-fonctionnement-opaque_4805059_3234.html (Consulté le 15 août 2021).

- ETWAREEA Ram, *Fiscalité : Washington dynamise les débats* [En ligne], Le Temps, 22 mai 2021. Disponible sur : <https://www.letemps.ch/economie/fiscalite-entreprises-etatsunis-dynamisent-negociations> (Consulté le 15 août 2021).
- EUROPE 1, « Accord sur un impôt mondial : Le Maire salue un accord " historique " mais espère un taux plus élevé », Europe 1, 6 juin 2021. Disponible sur : <https://www.europe1.fr/politique/accord-sur-un-impot-mondial-le-maire-salue-un-accord-historique-mais-espere-un-taux-plus-eleve-4050101> (Consulté le 15 août 2021).
- FEUERSTEIN Ingrid, *La bataille de l'Irlande contre l'impôt minimum Mondial*, Les Echos, 14 juin 2021.
- FRANCE INTER, « Bruno Le Maire va proposer un " impôt minimum mondial sur les sociétés " car " encore trop de multinationales échappent à l'impôt, c'est révoltant " », Franceinfo, 17 juillet 2019. Disponible sur : https://www.francetvinfo.fr/economie/impots/paradis-fiscaux/bruno-le-maire-va-proposer-un-impot-minimum-mondial-sur-les-societes-car-encore-trop-de-multinationales-echappent-a-limpot-cest-revoltant_3539489.html (Consulté le 15 août 2021).
- LEIGH Thomas, *Exception to the rule ? G7 deal on tax triggers carve-out talk* [En ligne], Reuters, 10 juin 2021. Disponible sur : <https://www.reuters.com/business/finance/exception-rule-g7-deal-tax-triggers-carve-out-talk-2021-06-10/> (Consulté le 15 août 2021).
- LE MONDE, AFP, REUTEURS, *Taxation mondiale des multinationales : les États-Unis appellent l'Union européenne à revoir son projet de taxe numérique* [En ligne], Le Monde, 11 juillet 2021. Disponible sur https://www.lemonde.fr/economie/article/2021/07/11/taxation-mondiale-des-multinationales-les-etats-unis-appellent-l-union-europeenne-a-revoir-son-projet-de-taxe-numerique_6087898_3234.html#:~:text=%C2%AB%20Nous%20aurons%20l'occasion%20d'avoir%20affirm%C3%A9%20Bruno%20Le%20Maire. (Consulté le 15 août 2021).
- LEROY Sophie, *Un taux minimum mondial d'impôt des sociétés, c'est possible ?* [En ligne], L'Echo, 6 avril 2013. Disponible sur : <https://www.lecho.be/economie-politique/international/usa/un-taux-minimum-mondial-d-impot-des-societes-c-est-possible/10296093.html> (Consulté le 15 août 2021).
- MEYER Damien, *Taxe GAFA : Les États-Unis sanctionnent la France... avec sursis* [En ligne], Le Monde, 10 juillet 2020. Disponible sur : https://www.lemonde.fr/international/article/2020/07/10/taxe-gafa-washington-annonce-des-sanctions-contre-la-france-mais-les-gele_6045889_3210.html (Consulté le 15 août 2021).

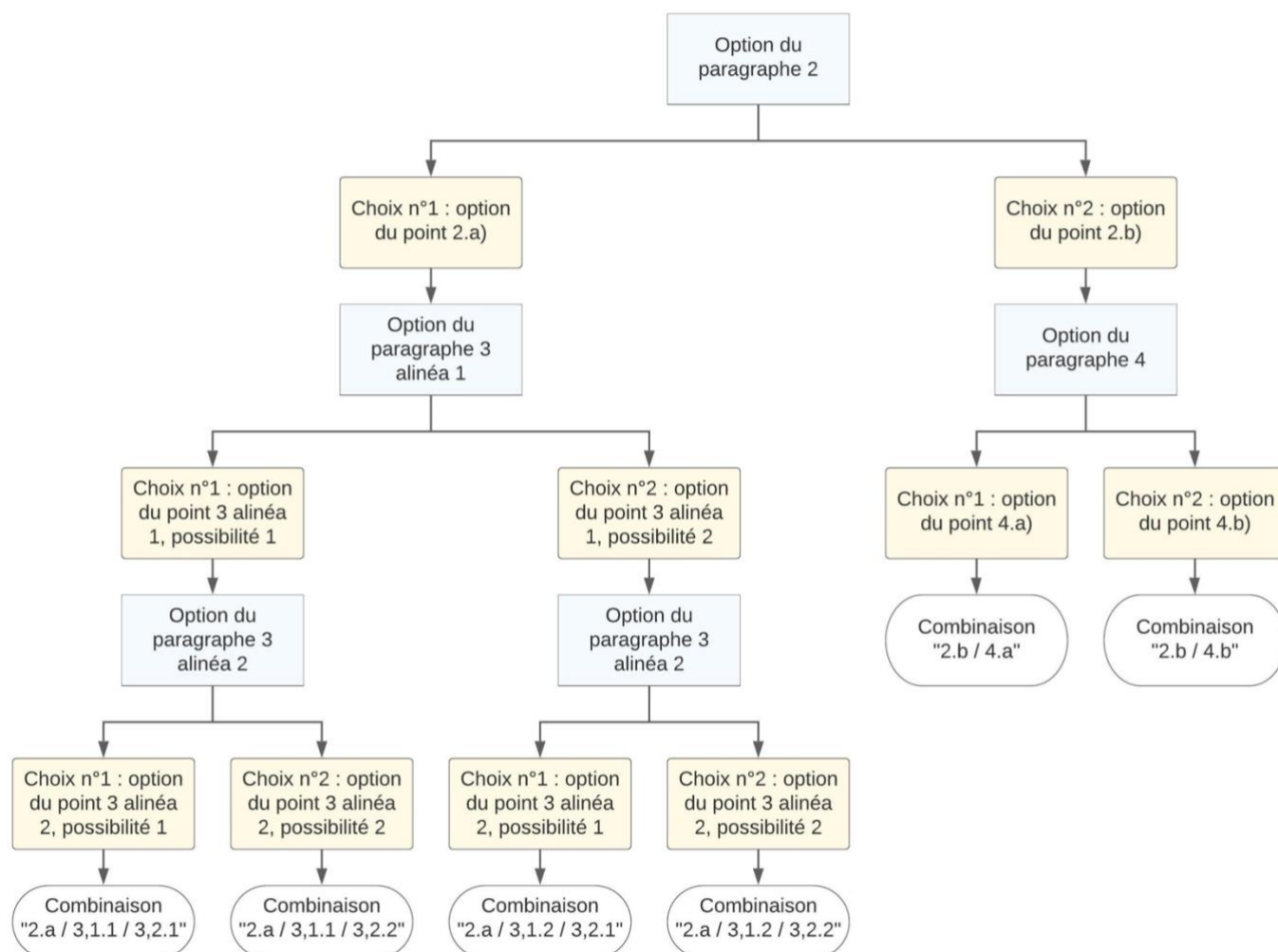
- RENAUD Ninon, COUNIS Alexandre, FEUERSTEIN Ingrid, TOSSERI Olivier, THIBAUD Cécile, *Une quarantaine de pays dans le monde sont en passe d'adopter une fiscalité du numérique* [En ligne], Les Echos, 19 juin 2020. Disponible sur : https://nouveau-europresse-com.gorgone.univ-toulouse.fr/Link/CAPITOLET_1/news%c2%b720200619%c2%b7EC%c2%b70603420324736 (Consulté le 15 août 2021).
- TOYNBEE Polly, *Biden's global corporation tax plan is hugely popular, so why isn't Britain backing it ?* [En ligne], The Guardian; 21 mai 2021. Disponible sur : <https://www.theguardian.com/commentisfree/2021/may/21/biden-global-corporation-tax-popular-boris-johnson> (Consulté le 15 août 2021).
- WILLIAMS Aime, *G7 tax deal faces opposition in US Congress* [En ligne], Financial Times, 9 juin 2021. Disponible sur : <https://www.ft.com/content/6c98b271-bd13-4517-81bb-6ef7f1798085> (Consulté le 15 août 2021).

• ANNEXES •

Annexe	Contenu de l'annexe
Annexe 1	Arbre des combinaisons possibles des dispositions de l'article 7 de la Directive <i>ATAD</i> du 12 juillet 2016
Annexe 2	Représentation graphique des cas d'application de l'article 209 B du CGI dans le cadre de son articulation avec les conventions fiscales bilatérales fondées sur le modèle OCDE
Annexe 3	Diagramme synoptique publié par l'OCDE dans « Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation - Rapport sur le blueprint du Pilier 2 », page 22.
Annexe 4	Prérogatives des États dans l'application de <i>GLOBE</i> , avec et sans METR
Annexe 5	Détail des calculs
Annexe 6	Carte publiée dans le journal « Les Échos » au sein d'un article du 19 juin 2020 intitulé « Une quarantaine de pays dans le monde sont en passe d'adopter une fiscalité du numérique ».

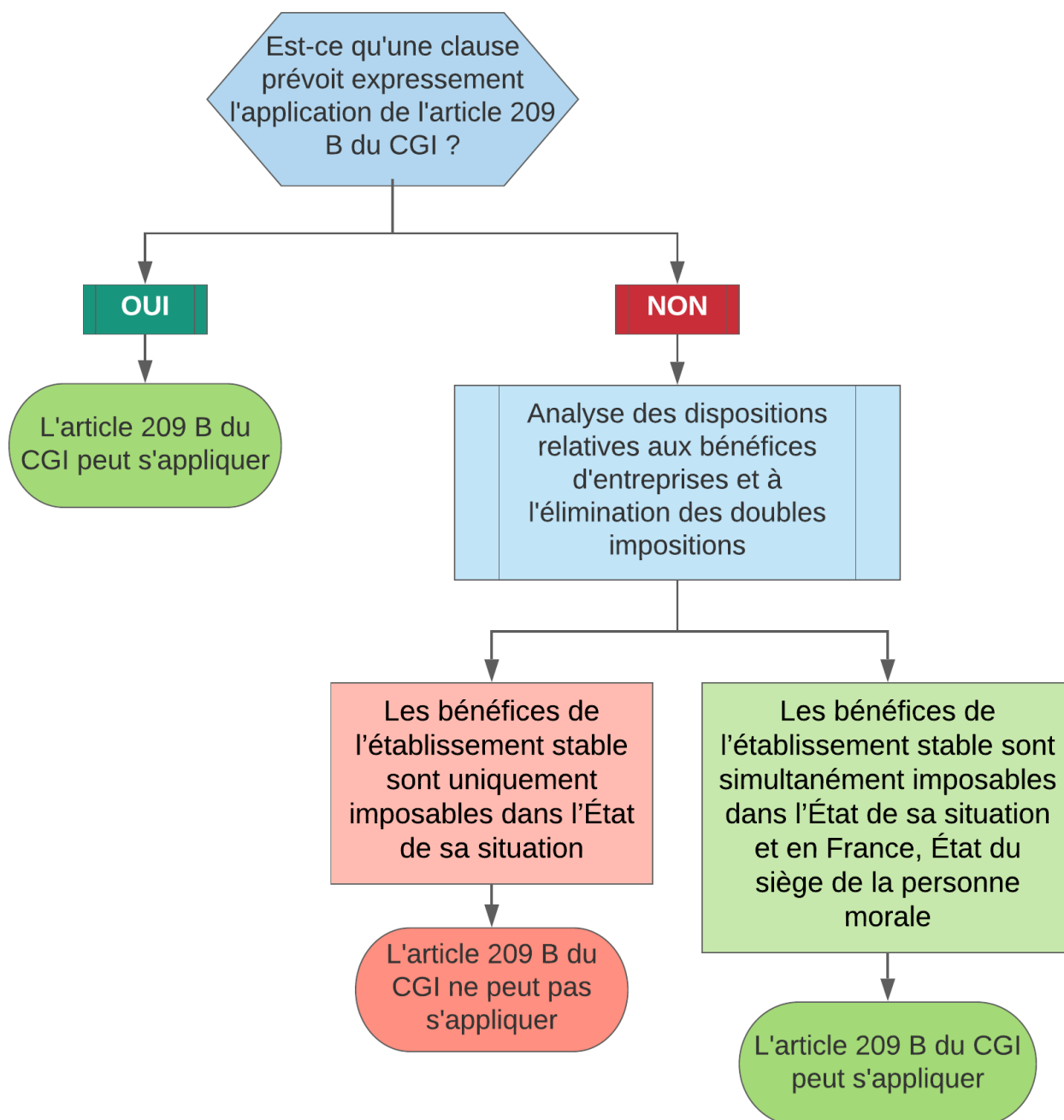
- ANNEXE 1 -

ARBRE DES COMBINAISONS POSSIBLES DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 7 DE LA DIRECTIVE ATAD DU 12 JUILLET 2016



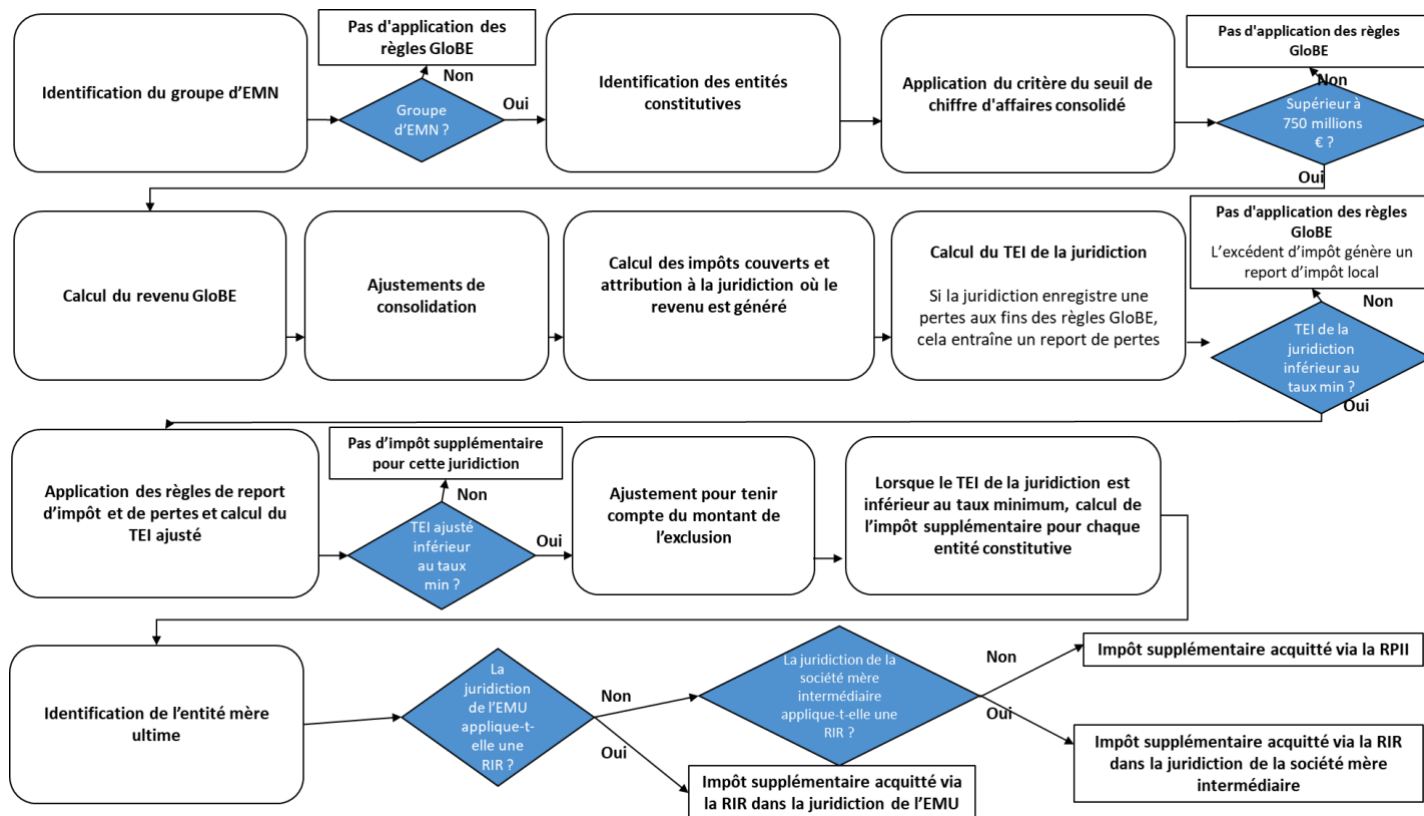
- ANNEXE 2-

REPRESENTATION GRAPHIQUE DES CAS D'APPLICATION DE L'ARTICLE 209 B DU CGI DANS LE CADRE DE SON ARTICULATION AVEC LES CONVENTIONS FISCALES BILATERALES FONDEES SUR LE MODELE OCDE



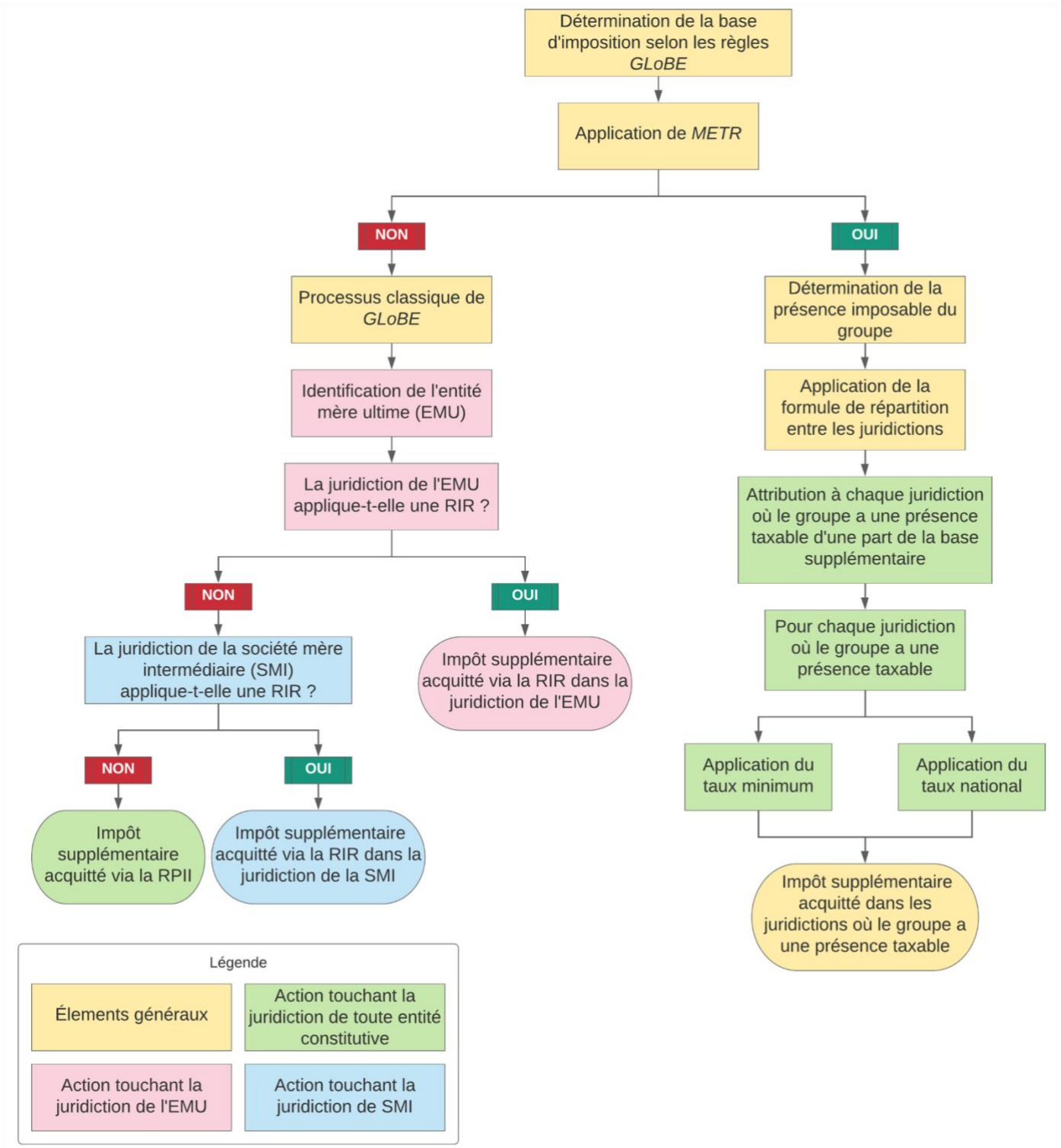
- ANNEXE 3-

DIAGRAMME SYNOPTIQUE PUBLIE PAR L'OCDE DANS « PROJET OCDE/G20 SUR L'ÉROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET LE TRANSFERT DE BÉNÉFICES, LES DÉFIS FISCAUX SOULEVÉS PAR LA NUMÉRISATION - RAPPORT SUR LE BLUEPRINT DU PILIER 2 », PAGE 22.



-ANNEXE 4-

PREROGATIVES DES ÉTATS DANS L'APPLICATION DE *GLOBE*, AVEC ET SANS METR



- ANNEXE 5-

DETAIL DES CALCULS

	Taux Légal (%)	Taux effectif (%)
Allemagne	29,9	27,5
Autriche	25	23,8
Belgique	29,6	23
Bulgarie	10	9,2
Chypre	-	10,4
Croatie	18	15,5
Danemark	22	19,6
Espagne	25	25
Estonie	20	17
Finlande	20	19,1
France	34,4	30,3
Grèce	24	26,9
Hongrie	9	10
Irlande	12,5	12
Italie	27,8	20,7
Lettonie	20	17
Lituanie	15	13,4
Luxembourg	24,9	22,7
Malte	35	28,5
Pays-Bas	25	22,6
Pologne	19	15,3
Portugal	31,5	25,6
République Tchèque	19	21,2
Roumanie	16	14,3
Slovaquie	21	22,5
Slovénie	19	18,1
Suède	21,4	19,8

TABLEAU DE BORD			
MOYENNE	1er quartile	Valeur médiane	3° quartile
19,66666667	15,4	19,8	23,4
VARIATION			
21,1			
Valeur Minimale	Produit en croix		Valeur Maximale
9,2	9,2	30,46	30,3
	30,2	100	

Tous les calculs reposent sur la table de données disposée à gauche de l'image

La moyenne, le premier et troisième quartile ainsi que la médiane sont calculés en utilisant les formules dédiées d'Excel. Il en va de même pour les valeurs minimales et maximales de la série.

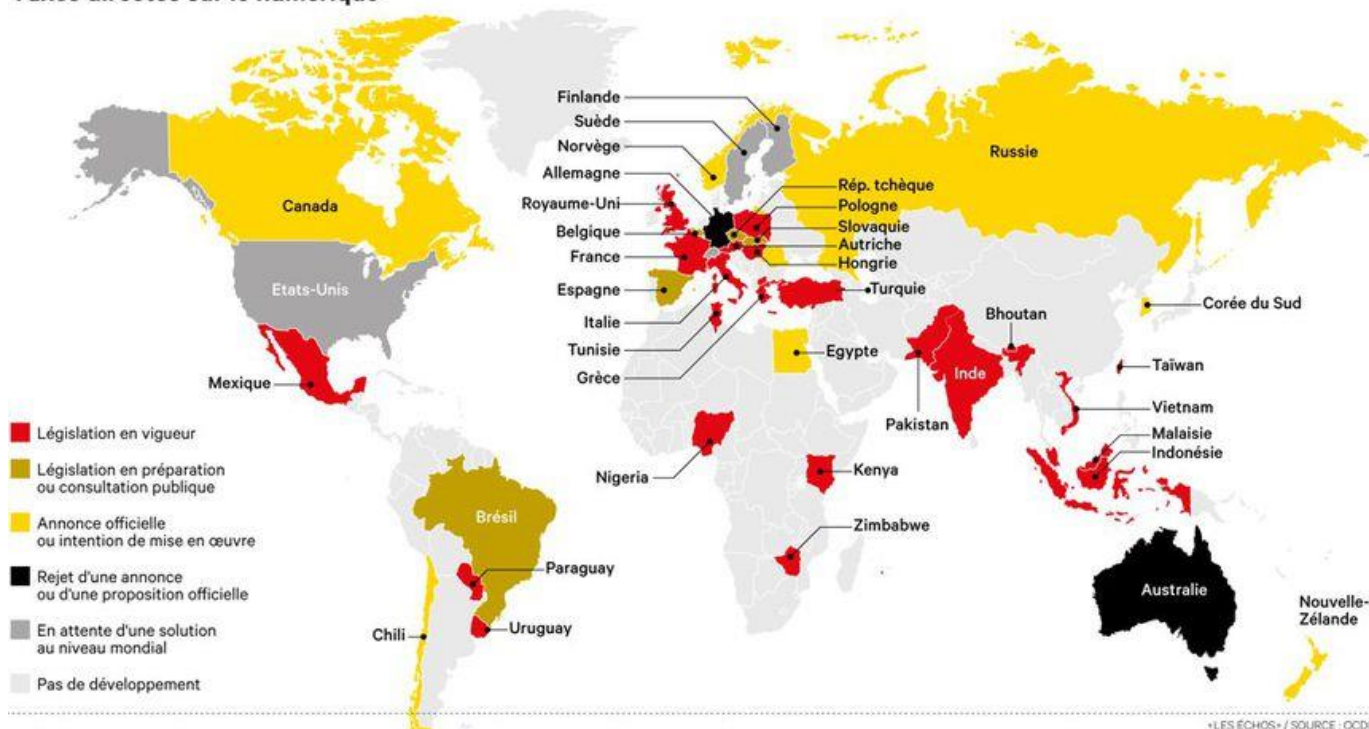
La variation est égale à la différence entre la valeur minimale et la valeur maximale.

La variation relative (produit en croix) est calculée ainsi : $\frac{9,2 \times 100}{30,46} = 30,2$.

-ANNEXE 6-

CARTE PUBLIÉE DANS LE JOURNAL « LES ÉCHOS » AU SEIN D'UN ARTICLE DU 19 JUIN 2020 INTITULÉ « UNE QUARANTAINE DE PAYS DANS LE MONDE SONT EN PASSE D'ADOPTER UNE FISCALITE DU NUMERIQUE ».

Taxes directes sur le numérique



• TABLE DES MATIERES •

• Remerciements •	5
• Préface •	6
• Sommaire •	8
• Liste des abréviations •	9
Introduction	11
PARTIE I : L'imposition minimale effective à l'aube de 2021 : une lutte contre la sous-imposition en ordre dispersé	24
Chapitre I. L'imposition minimale effective : objectif unique, méthodes multiples	25
Section 1. La diversité des dispositifs d'imposition minimale effective	25
Paragraphe 1. Une hétérogénéité des approches	26
A. L'inclusion du revenu sous-imposé : une méthode directe d'imposition minimale effective	26
1. Les déclinaisons multiples d'un principe unique	26
2. La diversité des revenus pris en compte par les différents dispositifs	29
B. Le refus de déduction des paiements sous-imposés : une méthode indirecte d'imposition minimale effective	32
1. La limitation de la déduction des paiements : utilisation et déclinaison d'un mécanisme commun	33
2. Une interdiction de déduction portant sur un panel varié de paiements	36
Paragraphe 2. Le traitement hétérogène de problématiques communes à tous les dispositifs	39
A. Une détermination au cas par cas de la sous-imposition	39
1. Imposition normale, sous-imposition : une frontière changeante	40
2. Les implications du choix de la méthode de test utilisée	45
B. L'imposition de la base supplémentaire : impôt spécifique ou IS de droit commun ?	48
1. L'imposition de la base supplémentaire par une taxe spécifique	49
2. L'imposition de la base supplémentaire par l'IS de droit commun	52
Section 2. Une portée géographique inégale des dispositifs	56
Paragraphe 1. Des définitions et modulations multiples du champ d'application territorial des mesures	56
A. Des dispositifs à l'emprise géographique inégale	56
1. L'absence d'unification des critères d'application territoriale	57
2. Des clauses de sauvegardes disparates	61
B. L'importance des critères de contrôle et de détention des entités étrangères dans la définition du champ d'application territorial	64
1. Des critères de contrôle et de détention variables	64
2. L'existence de modalités hétérogènes de calcul et de répartition des bénéfices de l'entité contrôlée	67
Paragraphe 2. La conception du groupe comme de multiples entités indépendantes : une abstraction juridique en dehors de toute réalité économique	70
A. L'absence d'une existence unitaire systématique du groupe : création d'une fiction juridique ...	70
1. L'inexistence juridique des groupes multinationaux de sociétés	71
2. La mise en œuvre de subterfuges face à l'absence d'existence juridique du groupe	73
B. L'impossible prise en compte de la situation intragroupe du contribuable	76
1. Société mère ultime, société mère intermédiaire : l'importante question de la chaîne de détention	76
2. L'inefficacité des mesures unilatérales sur les sociétés mères intermédiaires	78
CONCLUSION DU CHAPITRE I	81
Chapitre II : Les difficultés issues de la diversité des dispositifs	82
Section 1. La superposition de charges fiscales, conséquence obligatoire de la non-coordination	82

Paragraphe 1. L'hypothétique coordination des mesures unilatérales par les conventions fiscales internationales	83
A. Le contournement des mesures de coordination de la fiscalité internationale	84
B. L'éventualité complexe d'une modification des conventions fiscales bilatérales	87
Paragraphe 2. Une prise en compte inégale de l'impôt payé à l'étranger	90
A. L'imputation variable de l'imposition étrangère sur l'impôt national.....	90
B. De l'imputation de l'impôt étranger à une généralisation des crédits croisés.....	94
Section 2. L'unilatéralité : facteur de risques pour les entreprises et les États	97
Paragraphe 1. Les risques contentieux liés à l'unilatéralité des mesures	97
A. La peur du risque, frein au développement international des entreprises.....	98
B. La peur des rétorsions internationales, frein à la mise en place des mesures nationales	99
Paragraphe 2. Les surcoûts liés aux démarches de mise en conformité	101
A. Une charge augmentée à mesure du développement international de l'entreprise.....	102
B. Une charge renouvelée à chaque modification des mesures	104
CONCLUSION DU CHAPITRE II	106
CONCLUSION DE LA PARTIE I.....	107

Partie II : Le projet GLOBE : un plan concerté de lutte contre la sous-imposition par l'imposition minimale effective 108

Chapitre I. La création d'un dispositif unique : voie d'harmonisation de l'imposition minimale effective.....110

Section 1. L'inclusion sous un projet unique de multiples règles	110
Paragraphe 1. L'intégration de règles d'inclusion du revenu et de non-déduction des paiements sous-imposés	111
A. Une définition commune des champs d'application matériels et géographiques	111
B. GLOBE : l'alliance de quatre règles créant une imposition minimale effective mondiale	115
Paragraphe 2. La mise en place de règles claires de coordination et d'application.....	119
A. Une hiérarchie interne aux règles GLOBE.....	119
B. Une application ordonnée des mesures aux groupes multinationaux	123
Section 2. La volonté affichée de l'OCDE d'obtenir un dispositif limpide	125
Paragraphe 1. GLOBE, une complexité dissimulée sous des appareils de simplicité	125
A. La mise en valeur constante des exigences de l'OCDE	126
1. La simplicité : un impératif prioritaire du projet GLOBE.....	126
2. Les moyens de la simplicité voulue	128
B. La réalité de GLOBE : un dispositif particulièrement délicat	131
1. La critique récurrente d'une ultra-complexité	131
2. Une complexité nécessaire pour un dispositif pertinent	133
Paragraphe 2. Le choix risqué d'une simplification importante des mesures GLOBE	137
A. Une base d'imposition fondée sur les normes IFRS, un choix critiqué.....	137
B. METR, une initiative changeant la face de GLOBE.....	140
1. Le risque d'aboutir à une profitabilité différenciée de GLOBE	140
2. Le nécessaire arbitrage entre complexité et justesse de GLOBE.....	143
CONCLUSION DU CHAPITRE I	145

Chapitre II. La mise en œuvre de GLOBE146

Section 1. L'application mondiale des règles GLOBE	146
Paragraphe 1. Les problématiques à résoudre pour une application mondiale de GLOBE	147
A. La possibilité constante d'un rejet de GLOBE par les États	147
1. La souveraineté : fondement incontournable du droit international	148
2. Les raisons d'un rejet de la mesure de l'OCDE.....	152
B. Les effets limités de l'absence d'une adoption unanime du projet.....	155
1. Le besoin d'une acceptation limitée aux juridictions des sociétés mères ultimes	155
2. L'accord multilatéral : avantage non indispensable à l'application de GLOBE	157
Paragraphe 2. La coexistence de GLOBE avec le droit existant.....	159
A. La limitation du nombre de dispositifs en interaction.....	159
B. L'éventuelle assimilation de GLOBE à une mesure SEC mondiale.....	163
Section 2. L'utilisation d'un instrument multilatéral : atout non négligeable pour GLOBE.....	166

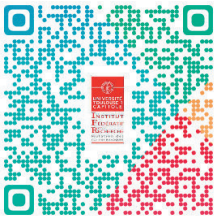
Paragraphe 1. La pertinence de l'utilisation d'un instrument multilatéral	166
A. L'instrument multilatéral : outil de cohérence mondiale des mesures <i>GLOBE</i>	167
1. L'uniformité forcée des règles <i>GLOBE</i>	167
2. La possible création d'un corpus interprétatif mondial	169
B. L'instrument multilatéral <i>GLOBE</i> : un accord unique aux modalités uniques.....	171
1. L'impossible compatibilité des options avec la volonté d'unité	171
2. La nécessité d'un niveau unique de normes	174
Paragraphe 2. Une diffusion accélérée des règles <i>GLOBE</i>	176
A. Une mise en application simplifiée des mesures conventionnelles de <i>GLOBE</i>	176
B. Une facilitation des mises à jour futures de <i>GLOBE</i>	177
CONCLUSION DU CHAPITRE II	179
Chapitre III. Les spécificités de l'adoption de <i>GLOBE</i> au sein de l'Union Européenne	180
Section 1. La mise en place du projet <i>GLOBE</i> dans l'Union Européenne	180
Paragraphe 1. L'Union Européenne : espace contraignant mais bénéfique pour <i>GLOBE</i>	181
A. Les contraintes européennes pesant sur les transpositions nationales de <i>GLOBE</i>	181
1. Une compétence indirecte de l'Union Européenne en matière de fiscalité directe	181
2. Les nécessaires ajustements de <i>GLOBE</i> au droit de l'Union Européenne	183
B. Les atouts d'une mise en œuvre commune.....	186
Paragraphe 2. Les obstacles freinant la mise en œuvre européenne de <i>GLOBE</i>	190
A. La problématique de l'unanimité en matière fiscale	190
B. Les alternatives à l'unanimité	193
Section 2. Les conséquences de <i>GLOBE</i> sur les projets européens d'harmonisation de la fiscalité des entreprises	196
Paragraphe 1. <i>GLOBE</i> : une occasion de réformer de la fiscalité européenne	196
A. <i>GLOBE</i> , un pas vers l'adoption d' <i>ACCIS/BEFIT</i> ?	197
B. <i>GLOBE</i> , une occasion de réformer le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises ?	200
Paragraphe 2. <i>GLOBE</i> , la fin annoncée des taxes sur les services numériques.....	203
A. L'imposition sur les services numériques : une mesure ciblée d'imposition minimale	203
B. L'imposition sur les services numériques au sein de l'Union Européenne.....	206
CONCLUSION DU CHAPITRE III	209
CONCLUSION DE LA PARTIE II	210
Conclusion	212
• Bibliographie •	215
• Annexes •	247
• Table des matières •	255

Résumé en français

La concurrence fiscale agressive des États facilite la planification fiscale agressive des entreprises multinationales. L'imposition minimale effective est une manière de lutter contre cet état de fait délétère. Des mesures d'imposition minimale effective existent déjà, créées unilatéralement par les États. Une action multilatérale à l'échelle mondiale serait cependant plus efficace pour mener la lutte contre les impositions anecdotiques de certains groupes multinationaux. Entre 2019 et 2021, l'OCDE a mis au point un dispositif multilatéral d'imposition, *GLoBE*, objet de notre étude.

Résumé en anglais

Aggressive tax competition between states facilitates aggressive tax planning by multinational companies. Minimum effective taxation is one way of combating this deleterious state of affairs. Effective minimum taxation measures already exist, created unilaterally by states. However, multilateral action on a global scale would be more effective in combating the negligible taxation of certain multinational groups. In 2019- 2021 the OECD has developed a multilateral taxation scheme, *GLoBE*, which is the subject of this thesis.



Collection des mémoires de l'IFR
Copyright et diffusion 2021

© IFR

Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole
2 rue du Doyen-Gabriel-Marty, 31042 Toulouse cedex 9

ISSN : 2557-4779

Réalisation de la couverture :
www.corep.fr