

Révolution fiscale à l'ère du BEPS : Enjeux et défis de la taxation de l'économie numérique

Tax Revolution in the Age of BEPS: Issues and Challenges of Taxing the Digital Economy

EL YAMLAHI Imane

Enseignant chercheur

Faculté Polydisciplinaire de Khouribga

Université Sultan Moulay Slimane- Maroc

Laboratoire de recherche en économie et gestion

Imane.elyamlahi@gmail.com

EL GHAZLANI Hiba

Doctorante

Faculté Polydisciplinaire de Khouribga

Université Sultan Moulay Slimane- Maroc

Laboratoire de recherche en économie et gestion

Elghazlanihiba@gmail.com

BOUAYAD AMINE Nabil

Enseignant chercheur

Faculté Polydisciplinaire de Khouribga

Université Sultan Moulay Slimane- Maroc

Laboratoire de recherche en économie et gestion

nabil_bouayad@hotmail.com

ROUGGANI Khalid

Enseignant chercheur

Faculté Polydisciplinaire de Khouribga

Université Sultan Moulay Slimane- Maroc

Laboratoire de recherche en économie et gestion

Rougganikhalid@gmail.com

Date de soumission : 31/01/2022

Date d'acceptation : 03/05/2022

Pour citer cet article :

EL YAMLAHI. I. & AL (2022) « Révolution fiscale à l'ère du BEPS : Enjeux et défis de la taxation de l'économie numérique », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 3 : Numéro 5 » pp : 319 -340.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



Résumé :

Cette recherche s'intéresse à souligner les principaux défis et enjeux qui ont challengé le droit fiscal international à l'ère du développement de l'économie numérique et apporter des réponses sur la question de taxation de l'économie numérique. Cet article présente de manière critique le point de vue et les propositions de réforme de l'OCDE, dans le cadre de son projet BEPS, sur la taxation des entreprises numériques tenant compte des défis susmentionnés. Le document discute également des leçons que le Maroc doit tirer de ces expériences. Le document soutient que le Maroc doit participer aux discussions multilatérales sur la réforme de la fiscalité internationale, pour faire face aux défis de la taxation de l'économie numérique, tout en reconnaissant que nos défis sont bien différents de ceux des pays développés.

Mots-clés : Fiscalité internationale ; Economie numérique ; BEPS ; Taxation.

Abstract:

This research aims to highlight the main challenges and issues that have plagued international tax law in the era of the development of the digital economy and provide answers on the issue of taxation of the digital economy. This paper critically presents the OECD's views and proposals for reform, through its BEPS project, on the taxation of digital businesses considering the above challenges. The paper also discusses the lessons that Morocco needs to learn from these experiences. The paper argues that Morocco should participate in multilateral discussions on international tax reform to address the challenges of taxing the digital economy, while recognizing that our challenges are quite different from those of developed countries.

Keywords: International taxation; Digital economy; BEPS; Taxation.

Introduction :

Sans doute, la numérisation a transformé la vie quotidienne, les fonctions de routine sont exécutées à l'aide d'applications numériques variées et le consommateur en ligne est au centre des modèles commerciaux modernes. A l'heure actuelle, la plupart des grandes entreprises du monde sont hautement numérisées, en l'occurrence Google, Amazon, Facebook, Apple et Microsoft. L'économie numérique offre de grands avantages à ses sociétés, mais ces caractéristiques uniques ont engendré des défis fiscaux considérables. Cela est principalement dû au fait que les modèles commerciaux hautement numérisés ne sont souvent pas conformes aux particularités fiscales internationales traditionnelles. Plus particulièrement, les entreprises hautement numérisées peuvent réaliser des bénéfices dans des économies étrangères sans avoir une présence physique donnant lieu à des droits d'imposition. En conséquence, des bénéfices importants restent non imposés par les juridictions de marché malgré l'implication soutenue de ces entreprises dans ces juridictions. La question de savoir comment taxer l'économie numérique est au cœur du débat international sur la politique fiscale depuis la création du plan d'action BEPS en 2013(OCDE,2013). Au fil des années, un certain nombre d'approches ont été discutées, y compris des propositions de grande envergure, de réforme totale ou partielle des droits fiscaux internationaux. Entre-temps, en janvier 2021, environ 38 juridictions ont annoncé, proposé ou déjà adopté des mesures unilatérales pour taxer les revenus des services numériques réalisés sur leurs territoires (KPMG, 2021).

D'après ce qui précède, nous pouvons avancer notre problématique comme suit : **Quels sont les défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie et quelles sont les mesures proposées pour les relever ?**

Vu ce qui précède, nous revenons dans ce qui suit, pour exposer l'étude du présent sujet en deux parties : - En premier lieu, l'article décrit les caractéristiques distinctes de l'économie numérique et les défis fiscaux qu'elles présentent : des problèmes liés principalement à l'érosion de la base d'imposition et des mécanismes de transfert des bénéfices vers des juridictions à faible imposition.

- En second lieu, l'article évalue les principales mesures visant à réviser le cadre fiscal international en l'occurrence, les deux piliers proposés par l'OCDE. Dans ce sens, Nous plaidons en faveur d'une nouvelle solution multilatérale à conduire sous l'aile de l'OCDE. La proposition consiste à appliquer le nouveau lien basé sur des seuils de marché avec soumission à un montant global minimum, qui ne dépend pas de la présence physique. Cet article déconseille les seuils de revenus mondiaux qui discriminent certaines sociétés et qui ne reflètent

pas l'implication économique dans les juridictions du marché. En définitive, l'article aborde des principales leçons que le Maroc doit tirer pour relever le défi de la taxation de l'économie numérique prenant compte de ces particularités internes, ces ressources et surtout en préservant ces intérêts.

1. Économie numérique

1.1. Principe de la taxation de l'économie numérique

1.1.1. Une transformation numérique

La numérisation réinvente les modèles commerciaux dans tous les secteurs et change la façon dont les entreprises interagissent avec les consommateurs du monde entier. L'utilisation intensive des ordinateurs et des smartphones est un excellent exemple de la transition vers un monde numérique, comme en témoigne la consommation importante des médias sociaux, des marchés en ligne, l'e-commerce, des publicités sur Internet, etc. Malgré la prévalence remarquable de la technologie numérique, le processus de « numérisation » ou le concept d'« économie numérique » restent des termes qui manquent d'une définition communément comprise. Selon l'OCDE, « l'économie numérique est le résultat d'une transformation processus généré par les technologies de l'information et de la communication. » (OCDE, 2015a). Néanmoins, cette précision n'est pas suffisante et la classification de ce qui est numérique de ce qui ne l'est pas s'avère une tâche plus ardue, « parce que l'économie numérique devient de plus en plus l'économie elle-même. » (OCDE, 2015a). Cela est particulièrement évident pendant la crise du COVID-19 où même l'activité commerciale tangible s'est de plus en plus convertis en ligne, et la classification de l'économie numérique devient plus difficile (CNUCED, 2020). Malgré certaines ambiguïtés de définition, la technologie numérique a rapidement intégré des données intelligentes dans tout ce que nous faisons et les plateformes en ligne sont de plus en plus puissantes dans l'économie mondiale. Les plateformes et services numériques¹ ont obtenu des positions de marché importantes : Google, par exemple, représente 90% des recherches sur Internet, tandis que Facebook représente les deux tiers du marché mondial des médias sociaux. L'augmentation drastique de l'utilisation d'internet et des données en ligne démontre la croissance de l'économie numérique. En 2019, 4,39 milliards d'utilisateurs d'Internet ont été recensés (une augmentation de 9 % par rapport à 2018), 5,11 milliards d'utilisateurs mobiles uniques et 3,48 milliards d'utilisateurs de médias sociaux (Simon Kemp,

¹ Les entreprises de plateformes numériques apportent de la valeur en permettant la connexion, l'information et le partage de données par et entre les utilisateurs. Les exemples incluent Amazon, eBay et Alibaba.

2019). La bande fréquentée Internet au monde a augmenté de 35% en 2020, par rapport à 26% l'année précédente (CNUCED, 2021). La valeur de l'économie numérique à l'échelle mondiale est estimée entre 4,5 et 15,5 % du PIB mondial²(CNUCED, 2019). L'économie numérique n'est pas régie par un clivage traditionnel « développé-en développement », au lieu de cela, deux pays – les États-Unis et la Chine – et une poignée de plateformes numériques dominent le monde numérique. En 2019, les États-Unis et la Chine représentaient 90 % de la valeur boursière des 70 plus grandes plateformes numériques du monde. En comparaison, la part entière de l'Europe était de 4 %, et l'Amérique latine et l'Afrique ne représentaient ensemble que 1 %. Les sociétés américaines Apple, Microsoft, Amazon, Google et Facebook, ainsi que les sociétés chinoises Tencent et Alibaba, représentent les deux tiers de cette valeur de capitalisation boursière totale.

1.1.2. Principes de la fiscalité internationale

Pour comprendre les défis posés par la numérisation, considérons quelques principes fondamentaux de la fiscalité internationale. Le cadre fiscal international est fondé sur un vaste réseau de conventions fiscales bilatérales (OCDE, 2015a). Celles-ci comprennent trois types de conventions notables, auxquelles les conventions bilatérales se conforment généralement : le Modèle de convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et la fortune, le Modèle de convention des Nations Unies sur la double imposition et les pays en développement, et le Modèle de convention fiscale des États-Unis (OCDE, 2017). La plupart des conventions fiscales adhèrent au Modèle de convention fiscale de l'OCDE (Itai Grinberg, 2019).

En vertu de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le lien d'imposition se provoque lorsqu'une entreprise résidant dans un État (état de résidence) a un établissement stable (ES) dans un autre État (état marché) (OCDE, 2017). Un ES est une « installation fixe d'affaires » par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce en tout ou en partie son activité. Nous pouvons faire référence dans ce cadre à une direction, une succursale, un bureau, ... Le seuil d'ES peut également être atteint si un agent dépendant de l'entreprise agit en son nom et exerce habituellement le pouvoir de conclure des contrats en son nom. Un certain niveau de présence physique dans la juridiction marché est généralement requis pour constituer un ES. Si une entreprise n'a pas de présence physique dans la juridiction étrangère, elle n'a pas d'ES et donc aucun lien d'impôt sur le revenu n'apparaît. L'équipement et les machines situés dans un pays donné peuvent constituer un un ES dans ce pays. Une distinction notable est faite entre

² Cette fourchette dépend de la classification de « l'économie numérique ».

l'équipement informatique qui peut être installé à un certain endroit pour constituer un ES, et les données et logiciels utilisés par cet ordinateur, qui ne le fait pas.

En définitive, une entreprise est généralement tenue de maintenir une présence physique dans l'état marché pour être assujettie à l'impôt sur le revenu. La norme d'ES énoncée à l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est la norme internationale facilitant l'imposition des entreprises résidentes (Itai Grinberg, 2019) (OCDE, 2015a). Les entreprises multinationales (EMN) peuvent ainsi éviter d'avoir un ES en localisant leurs serveurs à l'extérieur d'un pays, quel que soit le volume des ventes numériques dans ce pays³ (Monica Gianni, 2014). Cela permet également aux EMN de déclarer leurs bénéfices en dehors d'une juridiction de marché, une pratique courante examinée plus en détail ultérieurement.

1.2. Les défis fiscaux découlant de la numérisation

1.2.1. Economie numérique : quels défis fiscaux ?

La transformation numérique croissante pose de grands défis fiscaux internationaux. Le droit fiscal international n'a pas forcément suivi l'évolution des pratiques commerciales mondiales (Louise Fjord Kjarsgaard & Peter Koerver Schmidt, 2015). Le cadre fiscal international actuel n'a pas évolué pour entreprendre des modèles commerciaux modernes dans lesquels la présence physique dans la juridiction marché n'est pas nécessaire ce qui augmente la difficulté de taxer ces entreprises. De nos jours, les entreprises peuvent être fortement impliquées dans la vie économique d'un autre pays sans avoir un siège fixe d'affaires ou un agent dépendant qui constituerait un ES.

En l'absence d'ES sur le marché, les bénéfices des services numériques sont imposés principalement dans le pays de résidence de l'entreprise vendeuse. Les entreprises multinationales hautement numérisées peuvent également incorporer et dissimuler leurs bénéfices dans des juridictions à faible imposition, tout en s'engageant dans une activité commerciale soutenue dans d'autres pays où leurs bénéfices ne sont pas imposés. Les multinationales utilisent plusieurs stratégies pour réduire leurs impôts. Ces mesures, souvent connues sous le nom d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS), comprennent l'érosion de la base d'imposition, le transfert des bénéfices vers des paradis fiscaux, le recours aux conventions favorables pour minimiser l'impôt et éviter l'application des

³ Selon l'OCDE, un serveur pourrait créer un ES si ses fonctions sont typiquement liées à une vente, dans ce cas l'entreprise serait imposable sur les revenus attribuables à cet ES serveur.

règles sur les sociétés étrangères contrôlées⁴ (Hugh J. Ault, 2013). Cela conduit à une disparité entre la localisation de génération des bénéfices et la localisation de l'imposition de ces bénéfices.

A cet effet, il faut noter également que les entreprises numériques locales sont discriminées face aux entreprises numériques internationales. Ceci impacte fortement la charge fiscale totale des EMN numériques, qui est largement inférieure à celle des entreprises non numériques ou « traditionnelles ». En 2017, la Commission européenne (CE)⁵ a constaté que les entreprises internationales numériques sont soumises à un taux d'imposition effectif de seulement 10,1 %, tandis que les entreprises internationales traditionnelles sont soumises à un taux d'imposition effectif moyen de 23,2 %⁶ (CNUCED, 2017). Selon la CE, cet écart fiscal existe principalement en raison des modèles commerciaux numériques qui dépendent fortement des actifs incorporels. En juillet 2020, l'OCDE a publié un rapport sur les activités fiscales et économiques mondiales de près de 4 000 entreprises multinationales dont le siège est dans 26 juridictions et opérant dans plus de 100 juridictions dans le monde (OCDE, 2020b). Selon l'OCDE, il y a un décalage entre les lieux où les bénéfices sont déclarés et où se déroule l'activité économique. Cela indique l'existence de BEPS et de structures de planification fiscale dans les juridictions à faible imposition, et renforce la nécessité de lutter contre la sous-imposition et la non-imposition des EMN dans un monde numérique (OCDE, 2020b). Une deuxième distorsion se manifeste dans la répartition déséquilibrée des droits d'imposition entre les juridictions. Dans le cadre fiscal international actuel, les bénéfices des multinationales hautement numérisées ne sont pas équitablement répartis entre les juridictions de marché où se déroule l'activité commerciale (comme Facebook)⁷.

1.2.2. Questions fondamentales

Les défis de la taxation de l'économie numérique peuvent généralement être résumés par deux questions clés de politique fiscale :

⁴ Les règles sur les sociétés étrangères contrôlées sont conçues pour empêcher les résidents de différer artificiellement leurs revenus imposables en utilisant des entités étrangères.

⁵ La CE est la branche exécutive de l'Union européenne.

⁶ Les chiffres se réfèrent aux taux d'imposition effectifs dans l'UE.

⁷ En 2017, Facebook a réalisé 56 % de ses revenus et 66 % de ses bénéfices en dehors des États-Unis, cependant, Facebook n'a payé que 8 % de ses impôts à des pays hors des États-Unis, selon le rapport annuel 2017 de l'entreprise.

- Premièrement, comment établir des droits de taxation (de lien) dans les juridictions où les entreprises étrangères ont une présence commerciale importante avec peu ou pas de présence physique ?
- Deuxièmement, comment et où répartir les bénéfices imposables des EMN ?

Aborder ces questions est un défi de jadis. La numérisation est considérée comme une raison supplémentaire de promouvoir la réforme des règles fiscales internationales. Selon plusieurs chercheurs, la définition actuelle de l'ES nécessite des changements structurels pour tenir compte des nouveaux modèles commerciaux développés dans l'économie numérique. Peter Hongler et Pascale Pistone ont proposé un nouveau lien entre l'ES basé sur la présence numérique, qui prend en compte le nombre d'utilisateurs dans un État contractant comme seuil d'ES (Peter Hongler & Pasquale Pistone, 2019). Wolfgang Schön a proposé d'attribuer des droits d'imposition basés sur les investissements des entreprises numériques dans une juridiction de marché (Wolfgang Schön, 2019). Andrés Báez Moreno et Yariv Brauner ont avancé qu'« ajuster » les règles fiscales internationales en tentant d'imposer les multinationales étrangères dans les juridictions de marché serait inefficace et ont recommandé l'imposition d'une retenue à la source sur les paiements érodant la base d'imposition aux non-résidents (Andres Báez Moreno & Yariv Brauner, 2019). Ce bref aperçu fournit une introduction à la grande variété de perspectives scientifiques sur la réforme des règles fiscales internationales. Néanmoins, la doctrine juridique a généralement indiqué qu'un réexamen des normes fiscales internationales traditionnelles est nécessaire compte tenu des pratiques commerciales modernes. Cette conclusion a trouvé un écho dans une grande partie du monde, y compris les gouvernements et les organisations supranationales. Comme le décrit Itai Grinberg, « la plupart des grandes économies sont parvenues à s'accorder soit sur le fait que :

- a) il y a quelque chose qui ne va pas avec la taxation de l'« économie numérique »,
- b) ou b) il y a quelque chose de plus fondamentalement faux avec la structure de la taxe internationale actuelle à l'ère de la mondialisation et de la numérisation. » (Itai Grinberg, 2019).

Les défis fiscaux de la numérisation ont donc été principalement investigués par les principales économies développées du monde : les organisations de l'OCDE et l'UE, ainsi que leurs États membres.

1.3. Le projet de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Les défis fiscaux découlant de la numérisation ont été identifiés comme l'un des principaux domaines d'intérêt du projet de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (projet BEPS) (OCDE, 2015a). Au moyen de rapports couvrant plusieurs années et d'un projet en octobre 2021, l'OCDE vise à parvenir à une solution à long terme fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux liés à la numérisation (OCDE, 2021a). Lors du sommet du G20 à Los Cabos en 2012⁸, le G20 a chargé l'OCDE d'élaborer un plan d'action pour le projet BEPS (OCDE, 2013), qui a ensuite été approuvé lors du sommet du G20 à Saint-Pétersbourg en 2013 (G20, 2013). L'un des principaux objectifs du projet BEPS est d'empêcher les entreprises multinationales de transférer artificiellement leurs bénéfices vers des juridictions à faible imposition. L'OCDE reconnaît le large impact de la mondialisation sur les régimes d'imposition des sociétés, et les opportunités qu'ont les EMN de réduire considérablement les charges fiscales dans une économie mondiale intégrée. L'utilisation de BEPS pour transférer des bénéfices imposables nuit aux gouvernements qui doivent faire face à des pertes de revenus importantes et des dépenses encore plus lourdes pour garantir la conformité. Pendant ce temps, les contribuables et les entreprises nationales supportent la grande part de la charge fiscale et sont désavantagés par rapport aux grandes multinationales. Relever les défis fiscaux de la numérisation a donc été la priorité et l'objectif du projet BEPS (OCDE, 2015a). En 2015, un plan d'action en quinze points a été publié par l'OCDE pour répondre aux problèmes présentés par le BEPS. L'action 1 intitulée « Relever les défis fiscaux de l'économie numérique » décrit méticuleusement les défis, les principales caractéristiques, les préoccupations politiques et les travaux futurs à mener sur la taxation de l'économie numérique. L'action 1 a conclu que l'économie numérique présente des caractéristiques clés qui exacerbent les risques liés au BEPS. Le Cadre inclusif est une collaboration de 141 pays sur la mise en œuvre du BEPS et des règles fiscales internationales, s'étendant bien au-delà des États membres de l'OCDE (OCDE, 2022). Les efforts de l'OCDE ont considérablement progressé en 2019, lorsque le Cadre inclusif a introduit une approche à deux piliers pour dessiner les bases d'une stratégie à long terme. Le pilier 1 aborde les défis plus larges de la numérisation et prescrit de nouvelles

⁸ Le G20 est un forum international comprenant 19 pays et l'UE, et représentant les principales économies développées et émergentes du monde. Ensemble, les membres du G20 représentent 85 % du PIB mondial, 75 % du commerce international et les deux tiers de la population mondiale.

règles de répartition des bénéfices et de lien, tandis que le pilier 2 traite des problèmes BEPS restants, notamment un taux d'imposition minimum mondial (OCDE, 2019b).

2. Recommandations de l'OCDE pour taxer l'EMN et la situation du Maroc

2.1. Le premier pilier de l'OCDE

En 2019, l'OCDE a publié une proposition pour une « approche unifiée » dans le cadre du « premier pilier », conçue pour relever les défis fiscaux de la numérisation et accorder de nouveaux droits d'imposition aux juridictions du marché (OCDE, 2019b). La proposition a établi un nouveau droit d'imposition indépendant de la présence physique, appliqué par le biais de seuils de revenus mondiaux et de marchés. La proposition énonçait une nouvelle règle qui attribuerait une part des bénéfices résiduels (non courants) présumés d'une entreprise étrangère aux juridictions marchées. L'OCDE a publié un « Rapport sur le premier pilier » fournissant les bases pour un futur accord sur la réforme fiscale internationale (OCDE, 2021a). Le premier pilier se compose de trois éléments principaux : un nouveau droit d'imposition pour les juridictions marché pour taxer une partie des bénéfices résiduels (non courants) calculés au niveau du groupe multinational ; un rendement fixe pour les fonctions de marketing et de distribution de base qui se produisent physiquement dans la juridiction du marché ; et les mécanismes de prévention et de résolution des différends. Le Plan directeur du premier pilier a été ouvert à consultation publique pour obtenir la contribution des parties prenantes (OCDE, 2021b) et a été approuvé par le G20 (G20, 2021).

2.1.1. Champ d'application du pilier 1

Le champ d'application du Pilier 1 est large et comprend à la fois les entreprises de services numériques automatisés et d'autres entreprises destinées aux consommateurs (OCDE, 2021). Les services numériques automatisés comprennent une liste non exhaustive de modèles commerciaux tels que les moteurs de recherche en ligne, les plateformes de médias sociaux, les plateformes d'intermédiation en ligne (y compris les marchés), la diffusion de contenu numérique, les jeux en ligne, l'informatique en nuage et la publicité en ligne⁹. La catégorie des entreprises orientées vers les consommateurs fait référence aux entreprises qui génèrent des revenus à partir de biens et de services directement vendus aux consommateurs¹⁰ (OCDE,

⁹ Les activités exclues comprennent les ventes de biens physiques, les services professionnels personnalisés et la fourniture d'accès à Internet.

¹⁰ Cette catégorie concerne les particuliers qui achètent des articles pour un usage personnel et non à des fins commerciales ou professionnelles. Cela engloberait également ceux qui vendent des produits de consommation par l'intermédiaire d'intermédiaires qui effectuent des tâches de routine telles que l'emballage ou l'assemblage.

2021a). Celles-ci comprennent une liste non exhaustive de secteurs d'activité, comme les automobiles, les produits alimentaires de marque, les vêtements et les cosmétiques, les téléphones portables¹¹. Alors que l'OCDE a travaillé avec diligence pour définir ces catégories, elle doit encore parvenir à un accord politique sur la manière dont ces catégories doivent être imposées. L'objectif du premier pilier est de relever les défis fiscaux de la numérisation tout en reconnaissant la difficulté de caractériser ce qui est numérique de ce qui ne l'est pas, ce qui est une considération majeure de politique fiscale. L'OCDE a déclaré que « parce que l'économie numérique devient de plus en plus l'économie elle-même, il serait difficile, voire impossible, de séparer l'économie numérique du reste de l'économie à des fins fiscales. » (OCDE, 2015a). Isoler les entreprises numériques violerait en effet la neutralité de la fiscalité et obligerait à tracer des frontières arbitraires entre les champs numériques et non numérique.

2.1.2. Nouveau droit d'imposition (montant A)

Pour les entreprises relevant du champ d'application du premier pilier, un nouveau droit d'imposition (montant A) est introduit et s'applique en plus des règles existantes de lien et de répartition des bénéfices. Il s'appliquera lorsqu'une entreprise a une implication soutenue et significative dans l'économie d'une juridiction de marché, indépendamment de sa présence physique dans cette juridiction (OCDE, 2019b). Le nouveau droit d'imposition serait introduit en tant que règle autonome — en plus de la règle de l'ES — pour « limiter les dérapage et l'esquive des règles existantes »¹². Il inclurait un seuil de revenu basé sur le chiffre d'affaires annuel consolidé du groupe, ainsi qu'une exclusion d'un minimis de chiffre d'affaires dans les juridictions. Ce seuil serait appliqué aux EMN qui dépassent le seuil global et qui s'engagent dans une moindre mesure dans des juridictions marché étrangère, que leur engagement soit ou non significativement plus petit qu'une entreprise nationale. Selon le Plan du Pilier Un, « Les entreprises couvertes sont les EMN dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 milliards d'euros et dont la rentabilité (c'est-à-dire le ratio bénéfice avant impôt/chiffre d'affaires) est supérieure à 10 % calculée en utilisant un mécanisme de moyenne. Ce seuil de chiffre d'affaires sera abaissé dans un premier temps à 10 milliards d'euros sous réserve d'une mise en œuvre réussie. Quant au volet relatif à la sécurité juridique en matière fiscale pour le Montant A,

¹¹ Sont exclus de cette catégorie les services financiers, l'extraction de ressources naturelles, la construction et les compagnies aériennes et maritimes internationales.

¹² Étant donné que le montant A s'applique en plus des règles existantes d'attribution des bénéfices, il sera nécessaire d'éliminer la double imposition dans les états de résidence dans le cas où les bénéfices d'une entreprise multinationale sont déjà attribués à la juridiction du marché en vertu des règles existantes.

l'examen correspondant devant débiter 7 ans après l'entrée en vigueur de l'accord, et être achevé en un an au plus. » (OCDE, 2021).

2.1.3. Nouveau lien et règle d'allocation des bénéfices

Les entreprises entrant dans le champ d'application du premier pilier seront soumises au nouveau lien basé sur une implication importante d'une EMN dans une juridiction du marché. Cette implication sera jugée par un seuil de revenus du marché basé sur les revenus générés d'une EMN dans une juridiction marché. Le plan du Pilier 1 indique que les seuils de revenus du marché pourraient être ajustés à la taille du marché (par exemple en fonction du PIB). Il est donc possible de considérer le Pilier 1 comme créant deux seuils : un seuil de revenus global au niveau du groupe multinational et un seuil pour les revenus générés dans la juridiction du marché. Les deux seuils devraient être satisfaits pour donner naissance au nouveau droit d'imposition et au nouveau lien dans la juridiction du marché. Un ensemble de principes de source de revenus serait établi pour déterminer les revenus considérés comme provenant d'une juridiction marché particulière. Le premier pilier comprendrait également une nouvelle norme de répartition des bénéfices qui alloue une partie des bénéfices résiduels aux juridictions marchés (OCDE, 2021a).

Ainsi, le mécanisme de répartition des bénéfices du montant A comporte trois étapes :

- Premièrement, déterminer les EMN couvertes, qui sont les multinationales dont le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 20 milliards d'euros et dont la rentabilité est supérieure à 10 %, calculée à l'aide d'un mécanisme de calcul de la moyenne.
- Deuxièmement, Le montant à attribuer aux juridictions de marché est de 25 % du profit résiduel (qui est défini comme le profit excédant 10 % des recettes) en utilisant une clé de répartition basée sur les recettes. Cette étape exclut les facteurs tels que les actifs incorporels commerciaux, le capital et le risque de l'allocation à la juridiction de marché.
- L'étape finale consisterait à répartir la partie pertinente des bénéfices résiduels (non courants) présumés entre les juridictions de marché éligibles (où le lien a été créé) (OCDE, 2021a).

À noter que le calcul du montant A serait soumis à une règle de sécurité pour la commercialisation et la distribution. Cela plafonnerait les allocations du montant A en ce qui concerne les juridictions de marché qui bénéficient déjà de droits d'imposition sur les bénéfices résiduels d'une entreprise multinationale.

L'attribution du montant A serait effectuée en déposant une déclaration d'auto-évaluation standardisée et un dossier de documentation auprès de la juridiction mère, qui seraient ensuite

échangés entre les administrations fiscales concernées par les opérations de l'EMN. Afin de mieux fournir une certitude fiscale précoce, le montant A comprendrait un mécanisme contraignant de prévention et de résolution des différends.

La nouvelle règle redistribue ainsi les droits d'imposition internationaux aux juridictions de marché. Il limite également le transfert de bénéfices en créant une obligation fiscale dans le pays d'origine et en attribuant les bénéfices à la juridiction du marché même lorsqu'une entreprise multinationale n'a pas de présence physique sur un marché. La mise en œuvre du premier pilier nécessitera ensuite sa traduction et son adoption dans les lois nationales des juridictions. Une nouvelle convention multilatérale peut être nécessaire pour mettre en œuvre le montant A à l'échelle internationale et pour supprimer les obstacles existants dans les conventions fiscales bilatérales.

2.1.4. Montant B

Le montant B est destiné à normaliser la rémunération des distributeurs liés qui exercent des "activités de commercialisation et de distribution de base" dans la juridiction du marché. La déclaration de l'OCDE indique que les travaux sur le montant B seront achevés d'ici la fin de 2022 et que l'application du principe de pleine concurrence aux activités de commercialisation et de distribution de base dans le pays sera simplifiée et rationalisée, en mettant l'accent sur les besoins des pays à faible capacité (OCDE, 2021a).

La conformité fiscale sera rationalisée (y compris les obligations de déclaration) et permettra aux entreprises multinationales du champ d'application de gérer le processus par le biais d'une seule entité.

2.1.5. Le deuxième pilier de l'OCDE

Le deuxième pilier comprend :

- Deux règles nationales imbriquées, connues sous le nom de règles Global Anti-Base Erosion (GloBE), qui englobent une règle d'inclusion du revenu (IIR), qui impose un impôt complémentaire à une entité mère au titre du revenu faiblement imposé d'une entité constitutive, et une règle relative aux paiements insuffisamment imposés (UTPR), qui refuse les déductions ou exige un ajustement équivalent dans la mesure où le revenu faiblement imposé d'une entité constitutive n'est pas soumis à l'impôt en vertu d'une IIR.
- Une règle fondée sur une convention, appelée "règle de l'assujettissement à l'impôt" (STTR) qui accorde aux juridictions de la source un droit d'imposition limité sur certains paiements entre parties liées imposés à un taux inférieur au taux minimum (OCDE, 2021a).

Contrairement au premier pilier qui sera mis en œuvre par le biais d'une convention multilatérale nouvellement élaborée, les règles du GloBE auront le statut d'une approche commune. Cela signifie que les membres du Cadre inclusif ne sont pas tenus d'adopter ces règles. Egalement la manière dont l'impôt minimum américain sur les revenus intangibles mondiaux faiblement imposés, connu sous le nom de GILTI, coexistera avec les règles GloBE doit encore être clarifiée.

Les éléments clés des règles GloBE sont les suivants :

- Les règles s'appliqueront aux entreprises multinationales qui atteignent le seuil de 750 millions d'euros de déclaration pays par pays (OCDE, 2021a). Une telle limitation de taille n'appliquerait le premier pilier qu'aux entreprises multinationales de très grande taille. D'après les estimations de l'OCDE, un seuil de revenus mondiaux de 750 millions d'euros applique la nouvelle règle à environ 8 000 EMN, et seulement à un maximum d'environ 2 300 EMN dont les activités principales sont les services numériques automatisés et les entreprises destinées aux consommateurs¹³.
- Les règles GloBE prévoient une exclusion de l'UTPR pour les EMN dans la phase initiale de leur activité internationale (OCDE, 2021a).
- Les règles imposeront un impôt complémentaire en utilisant un test de taux d'imposition effectif calculé sur une base juridictionnelle (OCDE, 2021a).
- Il y aura une définition commune des impôts couverts et une base d'imposition déterminée par référence au revenu comptable financier avec des ajustements convenus (OCDE, 2021a).
- Le taux d'imposition minimum aux fins de l'IIR et de l'UTPR sera de 15 % (OCDE, 2021a).

2.1.6. Évaluations d'impact

Dans ce cadre, le Pilier 1 affecterait de manière négligeable les recettes fiscales dans la plupart des pays hors paradis fiscaux (OCDE, 2021a). Le deuxième pilier, cependant, réduirait le transfert de bénéfices et générerait des recettes fiscales substantielles, sans impacter significativement l'attractivité des pays en tant que marché. Selon le Conseil français d'analyse économique, la proposition du premier pilier génère un nombre égal de gagnants et perdants en

¹³ A noter que cette estimation n'indique pas si et dans quelle mesure toutes ces EMN seront effectivement soumises à la nouvelle taxe, car cette détermination dépend de l'activité dans la juridiction du marché (le seuil du marché). Cela signifie simplement que le nombre maximum d'EMN pouvant éventuellement être soumis au nouveau droit est d'environ 2 300.

termes de redistribution des recettes fiscales, et plus de gagnants que de perdants en termes d'attractivité pour les entreprises. L'ancien président de la Confédération suisse Ueli Maurer a déclaré que les recettes fiscales de la Suisse pourraient chuter de plus de 5 milliards de francs (environ 5,6 milliards de dollars) en raison du premier pilier (Peter A. Fischer and David Vonplon, 2019). Selon Erik de Vrijer, directeur adjoint du département Europe du FMI, entre 1,5 et 3 milliards d'euros de recettes fiscales irlandaises pourraient être menacées par les réformes fiscales internationales (Cliff Taylor, 2019). Les juridictions à faible fiscalité telles que la Suisse, l'Irlande et le Luxembourg seraient considérablement affectées par la refonte fiscale mondiale car leurs exportations de R&D seraient ciblées (par le premier pilier)¹⁴ et leur traitement fiscal favorable serait dévalué (par le deuxième pilier) (Nana Ama Sarfo, 2019). Selon les évaluations de l'impact économique de l'OCDE, l'effet combiné des piliers un et deux entraînerait une augmentation significative des recettes fiscales mondiales et une redistribution des droits d'imposition aux juridictions marchés (OCDE, 2020c). L'OCDE estime que le premier pilier réaffecterait environ 100 milliards de dollars de droits d'imposition aux juridictions marchés (OCDE, 2020c). En moyenne, les économies à revenu faible et intermédiaire profiteraient du premier pilier, connaissant un taux d'augmentation des revenus plus élevé que les économies à revenu élevé, même si les juridictions de marché plus grandes en bénéficieraient davantage en termes absolus. Les pôles d'investissement, où les niveaux de bénéfices résiduels sont élevés, subiraient des pertes importantes d'assiette fiscale. Ces centres d'investissement comptent les paradis fiscaux traditionnels où les taux d'imposition des sociétés sont faibles (OCDE, 2020c). Dans l'ensemble, l'OCDE prévoit que les piliers un et deux augmenteraient les recettes mondiales de l'impôt sur les sociétés de 50 à 80 milliards USD par an (OCDE, 2020c).

2.2. Nouvelle proposition de nexus

Les juridictions du marché sont désireuses de réformer les normes fiscales internationales et d'imposer les revenus des EMN indépendamment de leur présence physique dans leurs juridictions. Une solution multilatérale est particulièrement importante dans un environnement économique où la présence physique n'indique pas nécessairement une activité économique. Cette section propose d'adopter l'approche du Pilier 1 de l'OCDE, tout en modifiant son

¹⁴ En raison de leur dépendance à l'égard des actifs incorporels et des modèles commerciaux numériques qui ne dépendent pas de la présence physique.

application par un seuil incorporée dans le Montant A (OCDE, 2019a) (OCDE, 2021a). La proposition peut être résumée comme suit :

1. Éliminer le seuil de revenu global (10 milliards millions d'euros) ;
2. Appliquer un lien fiscal basé sur des seuils de marché ;
3. Établissement d'un montant minimum pour les seuils de marché.

Une telle approche multilatérale serait plus équitable, préservant les éléments fondamentaux du premier pilier recherchés par le cadre inclusif tout en éliminant un seuil de revenu global.

2.2.1. Élimination du seuil de revenu global

Pour résumer, l'OCDE applique un nouveau droit d'imposition soumis au respect de deux seuils cumulatifs.

- Le premier est un seuil de revenu global limitant la taille qui correspond aux revenus bruts annuels consolidés d'une entreprise multinationale. Une EMN n'est assujettie à l'impôt que si elle dépasse les revenus annuels de ce montant, à savoir 10 milliards d'euros ou plus (OCDE, 2021b). Ce seuil de revenus mondiaux n'applique la nouvelle taxe qu'à un groupe restreint d'entreprises multinationales exceptionnellement grandes.
- Le deuxième seuil est un seuil de marché, prévoyant qu'un lien fiscal n'existerait que si une entreprise multinationale dépasse des revenus ou des ventes spécifiés dans la juridiction de marché¹⁵. Le seuil de marché indique l'implication substantielle de l'entreprise multinationale dans l'économie de la juridiction de marché, indépendamment de sa présence physique.

En définitive, Un seuil de revenus mondiaux de 10 milliards d'euros (ou plus) réduit considérablement la portée de toute approche visant à apporter une solution à long terme aux défis fiscaux de la numérisation. Le seuil de revenu global n'est pas juste, et ce résultat injuste stimulerait la planification fiscale et les distorsions des revenus pour éviter les obligations fiscales. De plus, le seuil de revenu global n'indique pas une implication significative et soutenue dans l'économie d'une juridiction de marché. Une implication substantielle est indiquée uniquement à travers le seuil de marché. Le seuil de revenu global ne sert qu'à cibler les entreprises exceptionnellement grandes, empêchant la mise en œuvre d'une réforme fiscale internationale équitable¹⁶ (OCDE, 2021b).

¹⁵ Le lien s'appliquerait indépendamment de la présence physique dans la juridiction du marché.

¹⁶ Le premier pilier prévoit que la fixation d'un seuil inférieur à 10 milliards d'euros entraînerait des charges de conformité substantielles à la fois pour les entreprises privées et les administrations fiscales, sans pour autant bénéficier d'une réaffectation des bénéfices. L'OCDE n'examine pas s'il existe une différence significative entre

2.2.2. S'appuyer sur des seuils de marché

Le présent article recommande d'adopter une solution multilatérale sans seuil de revenu global et suggère de déterminer le lien fiscal en fonction de seuils de marché. Le nouveau droit d'imposition serait ainsi évalué sur la base des revenus d'une société étrangère dans une juridiction de marché particulière. Le seuil du marché indiquerait une implication soutenue et significative dans la juridiction marché, sans tenir compte du seuil de revenu global limitant la taille. Plusieurs éléments qui sous-tendent cette proposition. Premièrement, les seuils de marché peuvent être ajustés à la taille du marché : plus la taille du marché est grande, plus le degré d'implication généralement requis pour établir un lien fiscal est élevé. En somme, le seuil du marché devrait donc augmenter respectivement avec la taille de la juridiction du marché, doit être sensibles au PIB et à la population. Deuxièmement, les seuils de marché seraient déterminés unilatéralement pays par pays, plutôt qu'au niveau de l'OCDE. Ainsi, cette proposition offre une autonomie juridictionnelle bien plus grande que le premier pilier propose. L'application d'un seuil d'implication jugé soutenu et significatif est une décision qu'il vaut mieux prendre par des administrations fiscales indépendamment d'une intervention externe, préservant ainsi l'autonomie juridictionnelle des états pour mettre en œuvre indépendamment les règles fiscales dans le cadre d'une approche multilatérale plus large.

2.2.3. Fixation d'un montant global minimum

Le large pouvoir discrétionnaire accordé aux États pour fixer les seuils de marché ne devrait toutefois pas être illimité. Cet article recommande que les seuils de marché soient soumis à un montant global minimum établi au niveau de l'OCDE.

Les pays seraient autorisés à dépasser mais ne pas tomber en dessous de ce montant lors de la fixation de leurs seuils. En outre, pour éliminer un effet falaise pour les seuils de marché, les EMN devraient être imposables pour chaque dollar au-dessus du seuil de marché plutôt que pour le montant total une fois le seuil atteint, une pratique courante dans la conception de l'impôt sur le revenu. Le régime de seuil taxerait chaque dollar au-dessus du seuil, de la même manière que les tranches d'imposition sur le revenu, éliminant ainsi l'effet falaise. Dans un tel système, les contribuables dépassant le seuil ne sont pas moins bien lotis que ceux qui sont juste en dessous, et l'équité verticale reste respectée.

une entreprise gagnant 10 milliards d'euros et une entreprise gagnant légèrement moins. L'OCDE n'examine pas non plus s'il existe des violations possibles de la non-discrimination et de l'équité verticale.

Un seuil minimum fonctionnerait donc comme une exception pour les petits vendeurs et empêcherait les autorités fiscales de cibler les entreprises qui ne sont pas rentables dans les juridictions du marché, telles que les petites entreprises en démarrage.

La proposition réduit également les opportunités de transfert de bénéfices, car un lien fiscal serait établi dans les juridictions du marché indépendamment de la présence physique. Les EMN exerçant une activité économique substantielle sur le marché seraient visées par le nouveau droit d'imposition, tandis que les seuils du marché seraient déterminés par des administrations fiscales nationales. En conséquence, les bénéfices des EMN seraient attribués, avec plus de précision, à la juridiction dans laquelle ils ont été réalisés. De plus, l'élimination du seuil de revenu global ainsi que des effets de falaise indésirables réduit considérablement les possibilités de planification fiscale. Certes, la mise en œuvre de cette approche au niveau de l'OCDE peut être difficile car elle nécessite des négociations approfondies supplémentaires dans le cadre inclusif.

2.3. Leçons pour le Maroc :

2.3.1. Particularité du défi au niveau national

La croissance de l'économie numérique pose un grand risque pour l'assiette fiscale des pays en développement que pour celle des pays développés. L'IS et la TVA, qui sont les mécanismes fiscaux les plus menacés par l'économie numérique, représentent une part importante des recettes fiscales des pays en développement comme le Maroc. De plus, les pays en développement sont des importateurs nets de biens et services numériques, la perte de recettes fiscales est donc plus urgente et réelle pour eux. Les problèmes et défis BEPS auxquels sont confrontés les pays en développement comme le Maroc diffèrent de ceux auxquels sont confrontés les pays développés. Dans ce contexte, après la signature du Maroc de la convention multilatérale contre le BEPS en Juin 2019, le Maroc se voit concerné par ce projet de réforme fiscal. Les débats de l'OCDE sur le BEPS se sont principalement concentrés sur l'utilisation de structures juridiques complexes et sophistiquées pour éviter la classification fiscale en tant qu'ES. Pour le Maroc, la numérisation de l'assiette fiscale est en elle-même l'enjeu. Le défi posé par la numérisation ne réside pas dans les structures juridiques artificielles créées par l'utilisation des règles existantes, mais plutôt dans le fait que les revenus générés ne sont pas capturés par ces règles.

2.3.2. Les défis administratifs devraient être pris en considération

Bien que les diverses propositions internationales abordent les défis juridiques à la taxation des EMN numériques, elles ne font généralement rien pour atténuer les défis administratifs

impliqués. L'application pratique des mesures fiscales qui ciblent l'économie numérique nécessitera probablement la mise en place de nouvelles infrastructures et le renforcement des capacités humaines. Cela inclurait des dépenses importantes en ce qui concerne les systèmes administratifs et la formation et la qualification du personnel pour « surveiller » les EMN. L'administration fiscale marocaine doit également faire face à l'ingérence politique et à la corruption. Les administrateurs fiscaux subissent parfois des pressions de la part des surveillants des ministères du gouvernement pour qu'ils « ne ménagent pas » les EMN bien connectées, considérées comme des acteurs importants de l'économie.

Également l'accès aux données relatives aux transactions numériques des EMN est aussi important dans ce processus de contrôle. L'application des règles de prix de transfert, par exemple, consiste à comparer des transactions entre parties liées et des transactions similaires entre des parties non liées. Les EMN peuvent ne pas toujours être disposées à partager ces données qui feront objet de vérification. L'accès à ces informations à un prix, qui est abordable pour les administrations fiscales des économies développées, mais un défi pour les administrations fiscales des économies en développement. L'administration fiscale marocaine devrait envisager d'investir davantage dans l'accès à ces informations.

2.3.3. La fiscalité ne doit pas entraver la croissance de l'économie numérique mondiale

Le Maroc doit veiller à ce que les mesures fiscales qu'il adopte n'entravent pas la croissance de l'économie numérique. Les services en ligne fournis par les EMN numériques sont des outils économiques qui facilitent les affaires pour de nombreuses PME. Grâce aux publicités relativement abordables sur les plateformes de médias sociaux, les PME sont en mesure de rivaliser favorablement dans le commerce national et international grâce à un meilleur accès au marché pour les clients, les chaînes d'approvisionnement et les concurrents, et à des coûts commerciaux inférieurs (CNUCED, 2019). La Banque mondiale, dans son rapport de 2016 sur les dividendes numériques, note qu'Internet crée des opportunités d'accès à de nouveaux marchés, supprime l'asymétrie de l'information et renforce la confiance et la transparence dans de nombreuses transactions (Banque Mondiale, 2016). Les services fournis par les entreprises multinationales numériques améliorent l'efficacité du marketing, améliorent par conséquent les bénéfices des entreprises locales et augmentent ainsi les impôts dus.

Conclusion :

A l'ère d'une guerre fiscale croissante, les gouvernements sont de plus en plus désireux de dilater leurs assiettes fiscales. L'OCDE a mis du temps à adapter le système fiscal international

à une économie numérique sophistiquée, ce qui a incité les administrations fiscales mécontentes à prendre des mesures unilatérales. L'OCDE est confrontée au grand défi de parvenir à une solution consensuelle dans un cadre inclusif comptant 137 États membres. Ce défi est profondément exacerbé par la pandémie de COVID-19 dans laquelle les économies souffrent, le besoin de recettes fiscales est immédiat et les mesures unilatérales sont très attrayantes. Une solution consensuelle en temps opportun est impérative et doit répondre à la fois aux préoccupations des états et à la prévalence des régimes unilatéraux déjà en vigueur.

En conséquence, Cet article examine les défis fiscaux découlant de la numérisation et les principales approches visant à réformer le cadre fiscal international. A cet effet, l'article recommande une solution multilatérale sans seuils de revenus mondiaux. Dès lors, le nouveau lien fiscal peut être appliqué par le biais de seuils de marché et sous réserve d'un montant global minimum à fixer par l'OCDE.

En outre, plusieurs recommandations ont été proposées pour concilier le processus et les recommandations de l'OCDE avec les dispositifs du droit fiscal national, prendre en compte ses particularités et se concentrer plus à corriger certaines irrégularités qui tachent encore notre système. Ceci dit, la voie est encore longue pour le Maroc afin de garantir une conformité fiscale sur le territoire national. Ceci nous pousse à poser d'autres questions : quelles sont les prochaines étapes que le Maroc va entreprendre dans de sens ? Et pour quel prix ? Le Maroc en participant à ce débat international ne doit pas oublier de défendre ces intérêts, ceux de ces contribuables et surtout préserver l'équilibre de sa balance. **BIBLIOGRAPHIE**

1. **SARFO. N. (2019).** The Potential Costs of the OCDE's Proposed International Tax Reform, TAX NOTES TODAY INT'L.
2. **Banque Mondiale. (2016).** « Rapport sur le développement dans le monde 2016 : Les dividendes du numérique. » Abrégé. Washington.
3. **Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement (2019).** Rapport sur l'économie numérique 2019 Création et capture de valeur et la capture : Implications pour les pays en développement.
4. **Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (2020).** Déclaration de M. Mukhisa Kituyi, Secrétaire général de la CNUCED sur le Covid-19 et l'économie numérique.
5. **Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (2021).** Rapport sur le commerce et le développement 2021 de la CNUCED : de la reprise à la résilience : faire face tous ensemble ou tomber séparément les uns après les autres ?

6. **FISCHER P. A. & VONPLON D. (2019).** « Auf die Schweiz kommen hohe Steuerausfälle zu », NEUE ZUERCHER ZEITUNG.
7. **FJORD KJARSGAARD L. & KOERVER SCHMIDT P. (2018).** Allocation of the Right to Tax Income from Digital Intermediary Platforms: Challenges and Possibilities for Taxation in the Jurisdiction of the User, 1 NORDIC J. COM. L. 146, 148.
8. **G20. (2013).** Tax Annex to the G20 St. Petersburg Leaders' Statement.
9. **G20. (2021).** Réunions des Ministres des finances et Gouverneurs du G20.
10. **GIANNI M. (2014).** The OECD's flawed and dated approach to computer servers creating permanent establishments 17 VAND. J. ORL. & TECH. L. 1, 5.
11. **GRINBERG I. (2019).** International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate, TAXES, 85, 90.
12. **HONGLER P. & PISTONE P. (2015).** Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy 2 (Vienna University of Economics & Business, International Taxation Research Paper Series, No. 2015-15.
13. **HUGH J. Ault (2013).** Some Reflections on the OCDE and the Sources of International Tax Principles, 70 TAX NOTES INT'L 1195, 1198.
14. **KEMP S., Digital (2019).** A Global Digital Overview.
15. **KPMG. (2021).** Taxation of the Digitalized Economy: Developments Summary.
16. **Le Conseil d'analyse économique Français** <https://www.cae-eco.fr/en/p-council-of-economic-analysis>, consulté en octobre 2021.
17. **MORENO. A. & BRAUNER. Y. (2019).** Taxing the Digital Economy Post BEPS . . . Seriously 5-7 (University of Florida Levin College of Law, Research Paper No. 19-16.
18. **OCDE. (2013).** Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.
19. **OCDE. (2015a).** Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Action 1 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.
20. **OCDE. (2015b).** Documentation sur les prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015.
21. **OCDE. (2017).** Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version condensée.
22. **OCDE. (2019a).** Document de consultation publique : Proposition du Secrétariat pour une « approche unifiée » au titre du premier pilier.

23. **OCDE. (2019b).** Relever les défis fiscaux de la numérisation de l'économie : Note d'orientation.
24. **OCDE. (2020a).** Les défis fiscaux liés à la numérisation : Évaluation de l'impact économique.
25. **OCDE. (2020b).** Statistiques de l'impôt sur les sociétés 33 (2e éd.).
26. **OCDE. (2020c).** New corporate tax statistics provide fresh insights into the activities of multinational enterprises.
27. **OCDE (2020d).** Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors.
28. **OCDE. (2021a).** Déclaration sur une solution à deux piliers pour relever les défis fiscaux découlant de la numérisation de l'économie.
29. **OCDE. (2021b).** Tax and digital: Public consultation meeting on the Pillar One and Pillar Two Blueprints.
30. **OCDE. (2022).** Qu'est-ce que BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about>, consulté en Janvier 2022.
31. **SCHÖN W. (2019).** One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy 18-24 (Max Planck Institute for Tax Law & Public Finance, Working Paper No. 2019-10.
32. **TAYLOR C. (2019).** International tax reform could cost State €3bn, conference told, the irish time. <https://www.irishtimes.com/business/economy/international-tax-reform-could-cost-state-3bn-conference-told-1.3876487>.