

10 Mise en œuvre et coordination des règles

10.1. Présentation générale

668. Ce chapitre résume dans un premier temps le cadre de coordination et de hiérarchie des règles dans lequel les différents éléments du deuxième Pilier sont censés fonctionner. Il examine ensuite les questions de mise en œuvre de chacun des éléments ainsi que les mécanismes permettant de garantir une coordination efficace et une sécurité juridique en matière fiscale dans la pratique. Il analyse également la compatibilité des règles GloBE avec les obligations stipulées dans les conventions fiscales en vigueur, mais laisse de côté la question de leur compatibilité avec d'autres obligations internationales, telles que les libertés fondamentales de l'UE.

10.2. Hiérarchie des règles

669. Les chapitres précédents de ce rapport sur le *Blueprint* du deuxième Pilier formulent des recommandations sur la conception d'une règle d'inclusion du revenu (RIR) et d'une règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII), complétées par une règle de substitution (RS) qui supprime les obstacles conventionnels empêchant l'application de la RIR à certaines succursales, et qui se déclenche lorsqu'une convention fiscale oblige par ailleurs l'État contractant à employer la méthode de l'exemption¹. Ils prévoient également une règle d'assujettissement à l'impôt (RAI). La Note de politique et le Programme de travail appellent à la mise au point de règles se rattachant au Pilier Deux qui aient pour effet de coordonner ces différents éléments afin de s'assurer qu'ils interagissent de façon à réduire les coûts administratifs et de conformité et à éviter le risque de double imposition.

670. La coordination entre ces différents éléments du deuxième Pilier est déjà décrite dans les chapitres précédents, mais est résumée ci-dessous pour plus de commodité.

10.2.1. Règle d'assujettissement à l'impôt

671. Lorsque la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI) autorise la juridiction de la source à appliquer un impôt supplémentaire à un paiement couvert, par exemple sous la forme d'une retenue d'impôt, l'effet de cet impôt supplémentaire sera pris en compte pour calculer le taux effectif d'imposition en vertu des règles GloBE². Si l'approche de l'agrégation par juridiction est retenue, cet impôt supplémentaire est attribué à l'entité constitutive qui comptabilise le paiement en tant que revenu³. En prenant en compte l'impôt résultant de la RAI dans le calcul du TEI du bénéficiaire, les règles GloBE donnent dans les faits la priorité à l'application de la RAI. L'exemple 10.2.1A illustre l'interaction de la RAI avec la RIR, tandis que l'exemple 10.2.1B illustre l'interaction de la RAI avec la RPII. Ces exemples montrent que la RAI s'applique même si le groupe d'EMN est soumis à la RIR ou à la RPII. Ces exemples montrent également que la retenue d'impôt prélevée au titre de la RAI est prise en compte pour déterminer le TEI (ou l'impôt supplémentaire le cas échéant) de la juridiction de résidence du bénéficiaire.

10.2.2. Règles GloBE

672. Les mécanismes de calcul et d'attribution de la base d'imposition et des impôts couverts au titre des règles GloBE visent à prendre en compte à la fois les impôts nationaux et étrangers appliqués au bénéfice de chaque entité constitutive⁴. Aussi, l'effet des règles existantes en matière de taxation du revenu étranger (en vertu du régime des SEC par exemple) ou de taxation des non-résidents sur le revenu de source nationale (via un mécanisme de retenue d'impôt 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. Le chapitre 3 décrit plus en détail les conséquences de la priorité donnée aux retenues d'impôt et aux prélèvements effectués en vertu d'un régime SEC.

Règle d'inclusion du revenu (RIR)

673. Ainsi que le chapitre 5 du rapport sur le *Blueprint* du deuxième Pilier l'explique plus en détail, la RIR prévaut sur la RPII en vertu des règles GloBE. Toutefois, la RIR comporte des mécanismes de coordination supplémentaires qui visent à empêcher qu'une RIR en vigueur dans des juridictions différentes puisse s'appliquer aux mêmes fractions de revenus faiblement taxés. Le principal mécanisme de coordination de l'application de la RIR dans chaque juridiction est l'approche dite descendante, qui donne la priorité à l'application de la RIR dans la juridiction de l'entité constitutive qui se trouve au sommet ou proche du sommet de la chaîne de propriété du groupe d'EMN, en commençant par l'entité mère ultime. Si l'entité mère ultime n'est pas située dans une juridiction qui applique la RIR, la responsabilité de l'application de la RIR incombe alors à l'entité constitutive qui est directement possédée et contrôlée par cette entité mère ultime, et ainsi de suite, jusqu'au bas de la chaîne de propriété.

674. L'application de l'approche descendante est soumise à une disposition supplémentaire qui vise expressément le cas des « structures en contrôle partagé ». Les structures en contrôle partagé désignent les structures dans lesquelles une fraction importante des participations dans une entité constitutive est détenue par des personnes non membres du groupe d'EMN (voir la section 6.3.2). Cette règle transfère l'obligation d'appliquer la RIR à la société mère « intermédiaire » sous contrôle partiel. La société mère intermédiaire appliquerait alors la RIR à sa fraction du revenu de toute entité constitutive faiblement taxée dans laquelle elle détient une participation directe ou indirecte.

Règle de substitution

675. La RIR s'appliquera lorsque la société mère de l'EMN perçoit un revenu attribuable à un établissement stable étranger (ES) qui bénéficie d'une exonération fiscale en vertu de la législation de la juridiction de la société mère. Dans ce cas, le revenu de cet ES exonéré devra être réparti entre la juridiction de l'ES et la juridiction de la société mère (ainsi que tout impôt sur ce revenu) en vertu des règles GloBE afin de pouvoir calculer de façon précise le TEI dans la juridiction de la société mère et dans celle de l'ES. Toutefois, une société mère qui tente d'appliquer la RIR au revenu d'un ES exonéré en sera empêchée si sa juridiction a conclu une convention fiscale bilatérale qui la contraint à exonérer le revenu de l'ES à la charge de son propre résident. Une juridiction qui se trouve dans l'incapacité d'imposer le revenu faiblement taxé d'un ES du fait de l'application de la convention ne pourrait pas mettre en œuvre une RIR conforme aux exigences des règles GloBE. Aussi, une règle de substitution est nécessaire pour permettre à l'État de résidence de la société mère d'imposer le revenu de l'ES à concurrence du taux minimum prévu par la règle d'inclusion du revenu⁵.

Règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII)

676. Comme indiqué précédemment, la RIR prévaut sur la RPII. Par conséquent, aucun impôt supplémentaire ne peut être attribué au titre de la RPII concernant une entité constitutive qui est contrôlée, directement ou indirectement, par une entité constitutive étrangère qui est soumise à une RIR conformément aux règles GloBE⁶.

10.3. Mise en œuvre

677. La RAI et la RS ne peuvent être appliquées qu'en modifiant les conventions fiscales bilatérales existantes. Cela pourrait passer par des négociations bilatérales et des amendements de conventions individuelles. On pourrait également envisager d'adopter ces modifications dans le cadre de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (l'Instrument multilatéral) issue de l'Action 15 du BEPS. L'instrument multilatéral est une convention multilatérale qui s'applique en parallèle avec les conventions bilatérales existantes, dont elle modifie l'application. Cet instrument procure des gains d'efficacité considérables, en évitant aux juridictions d'avoir à renégocier chacune de leurs conventions au niveau bilatéral. L'IM nécessite une seule négociation et permet aux pays d'engager une procédure de ratification unique couvrant l'ensemble de leurs conventions concernées. L'utilisation de l'IM ou d'une nouvelle convention multilatérale (voir la section 10.5.3) pour donner effet à la RAI et à la RS dans les conventions visées pourrait constituer une solution plus efficace pour appliquer ces règles. L'approche suivie par l'IM admettrait un caractère facultatif et n'obligerait pas forcément tous les pays à adopter la RAI et la RS.

678. La RIR et la RPII peuvent être appliquées moyennant des modifications de la législation interne. C'est donc aux différentes juridictions de décider d'intégrer la RIR et la RPII dans leur législation interne, et de le faire dans le respect des dispositions convenues des règles GloBE. Il est admis que les juridictions pourraient souhaiter conserver leur droit d'appliquer la RIR (ou des règles inspirées de la RIR) aux groupes d'EMN ayant leur siège social sur leur territoire et qui n'atteignent pas le seuil prévu de chiffre d'affaires consolidé. Néanmoins, il convient aussi de déterminer si le droit d'une juridiction d'appliquer la RIR à des groupes d'EMN réalisant un chiffre d'affaires consolidé inférieur au seuil devrait être restreint dans le cadre de l'accord d'ensemble, pour s'assurer qu'elle soit appliquée dans le respect des principes, résultats convenus et exigences de coordination des règles GloBE. Par exemple, une juridiction qui a mis en place la règle relative aux paiements insuffisamment imposés ne peut pas appliquer cette règle à une entité constitutive d'un groupe d'EMN si le chiffre d'affaires consolidé de ce groupe est inférieur au seuil. Les mécanismes permettant d'assurer une coordination d'ensemble et une application efficace de la RIR et de la RPII dans de multiples juridictions sont traités à la section 10.5, qui envisage aussi d'élaborer une convention multilatérale couvrant les règles RIR et RPII, seul moyen d'inscrire la coordination des règles dans un cadre juridiquement contraignant.

10.4. Compatibilité avec les conventions

10.4.1. Principes généraux

679. Le point de départ commun à l'analyse de compatibilité de la RIR et de la RPII avec les obligations des conventions fiscales existantes est le principe général qui veut que, à quelques exceptions près, les conventions fiscales ne sont pas destinées à limiter le droit pour un pays de taxer ses propres résidents. Ce principe constant est à présent codifié dans l'article 1(3) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2018^[1]) (souvent appelé « clause de sauvegarde »), dont le texte est le suivant :

Cette Convention n'affecte pas l'imposition par un État contractant de ses résidents, sauf en ce qui concerne les avantages accordés en vertu du paragraphe 3 de l'article 7, du paragraphe 2 de l'article 9 et des articles 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 et 28.

680. Par conséquent, de manière générale, les conventions fiscales ne devraient pas faire obstacle à l'application par les juridictions d'une RIR et d'une RPII conformes au modèle envisagé dans la solution GloBE.

10.4.2. Règle d'inclusion du revenu (RIR)

681. En vertu de la RIR, une société mère (l'entité mère ultime le plus souvent) doit comptabiliser en tant que revenu la fraction du revenu qui lui revient de toute entité constitutive située dans une juridiction à faible fiscalité dans laquelle elle détient une participation. Cette fraction est alors imposée à la charge de la société mère à concurrence du taux minimum GloBE, après avoir imputé tout impôt couvert (tel que défini aux fins de la proposition GloBE) sur ce revenu. En imposant un contribuable résident sur sa fraction du revenu étranger d'une succursale contrôlée, le fonctionnement de la RIR s'apparente étroitement à celui d'une règle SEC et pose les mêmes questions conventionnelles. 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.

682. La compatibilité des régimes de SEC avec les obligations conventionnelles est régie par le paragraphe 81 des Commentaires sur l'article 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2018^[1]), qui conclut à l'absence de conflit avec les obligations conventionnelles. Le paragraphe 81 se lit comme suit :

« De nombreux pays ont adopté des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées afin de traiter les problèmes liés au recours à des sociétés implantées à l'étranger. Même si la conception de ce type de législation varie considérablement selon les pays, un trait commun de ces règles, que l'on considère désormais à l'échelle internationale comme un instrument légitime pour protéger l'assiette fiscale nationale, est qu'elles permettent à un État contractant d'imposer ses propres résidents sur des revenus attribuables à leurs participations dans certaines entités étrangères. Toutefois, on a parfois affirmé, en s'appuyant sur une certaine interprétation des dispositions de la Convention comme le paragraphe 1 de l'article 7 ou le paragraphe 5 de l'article 10, que ce trait commun des législations sur les sociétés étrangères contrôlées était contraire à ces dispositions. Étant donné que cette législation a pour effet qu'un État impose ses propres résidents, le paragraphe 3 de l'article 1 confirme qu'elle n'entre pas en conflit avec les conventions fiscales. La même conclusion doit être tirée dans le cas de conventions ne contenant pas une disposition similaire au paragraphe 1 de l'article 3 ; comme on l'explique dans les paragraphes 14 des Commentaires sur l'article 7 et 37 des Commentaires sur l'article 10, l'interprétation selon laquelle ces articles empêcheraient l'application des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées n'est pas conforme au texte du paragraphe 1 de l'article 7 et du paragraphe 5 de l'article 10. De plus, elle ne résiste pas à la lecture de ces dispositions dans leur contexte. En conséquence, même si certains pays ont jugé utile de préciser expressément dans leurs conventions que leur législation relative aux sociétés étrangères contrôlées n'était pas contraire à la Convention, une telle précision n'est pas nécessaire. Il est admis que la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées qui suit cette approche n'est pas contraire aux dispositions de la Convention. »

683. Pour les mêmes raisons, on peut conclure qu'une RIR inspirée de celle envisagée dans la proposition GloBE est compatible avec les dispositions des conventions fiscales qui sont généralement dérivées du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2018^[1]).

10.4.3. Règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII)

684. La RPII sert de filet de sécurité à la RIR. Elle se déclenche lorsque la RIR ne s'applique pas, en dotant les juridictions d'un outil pour se protéger contre les effets de transactions érodant leur base d'imposition. Pour ce faire, la RPII limite (ou refuse) la déduction de paiements intragroupe, ou apporte un ajustement équivalent. L'impact de la RPII sur la déduction d'un paiement intragroupe dépend du montant de l'impôt supplémentaire qui est attribué à un contribuable soumis à la RPII. Ainsi que le chapitre 7 l'explique, la RPII utilise les mêmes mécanismes que la RIR pour calculer le TEI de la juridiction de l'EMN ainsi que le montant de l'impôt supplémentaire à attribuer en vertu de la règle. Cependant, la RPII a recours à une clé de répartition basée sur les paiements intragroupe déductibles.

685. L'impôt supplémentaire est attribué à un contribuable soumis à la RPII qui est membre du même groupe d'entreprises multinationales que l'entité faiblement taxée selon les modalités suivantes :

- En premier lieu, si le contribuable RPII effectue des paiements déductibles en faveur de l'entité faiblement taxée au cours de la période considérée, l'impôt supplémentaire qui s'applique au revenu de cette entité est attribué en proportion des paiements déductibles effectués à cette entité par l'ensemble des contribuables assujettis à la RPII.
- En second lieu, si le contribuable assujetti à la RPII enregistre une dépense nette intragroupe, le solde de l'impôt supplémentaire est réparti en proportion du montant total des dépenses nettes intragroupe supportées par l'ensemble des contribuables assujettis à la RPII.

686. Cette approche en deux étapes est justifiée par le fait que la totalité du montant de l'impôt supplémentaire n'est pas nécessairement attribuée après l'application de la première clé de répartition. Cela peut se produire en l'absence de paiement direct à une entité faiblement taxée par un contribuable assujetti à la RPII ou si les ajustements apportés aux paiements directs ne sont pas suffisants pour absorber l'impôt supplémentaire calculé. En pareil cas, le solde de l'impôt supplémentaire après application de la première clé de répartition est attribué aux contribuables RPII en proportion de leurs dépenses nettes intragroupe. Les contribuables RPII qui enregistrent des bénéfices nets entre parties liées ne sont pas pris en compte pour l'application de la seconde clé de répartition. Les deux clés de répartition prennent uniquement en compte les paiements effectués la même année que celle durant laquelle l'impôt supplémentaire est généré.

687. La RPII prévoit un mécanisme coordonné pour déterminer le montant maximum de l'impôt supplémentaire qui peut être attribué et qui peut être mis à la charge de chaque contribuable assujetti. L'impôt supplémentaire à la charge de chaque contribuable est plafonné en référence au montant brut des paiements intragroupe déductibles qui sont pris en compte aux fins de l'application des clés de répartition. Toutefois, la RPII ne prescrit pas de quelle manière cet impôt supplémentaire est recouvré. L'ajustement opéré dans la juridiction du payeur peut prendre la forme d'un refus ou d'une limitation de déduction au titre de paiements intragroupe, ou d'un impôt équivalent calculé par référence à ces paiements. La méthode spécifique utilisée pour procéder à cet ajustement relèvera du droit interne des juridictions qui appliquent la RPII (voir la section 7.7 ci-dessus).

688. Étant donné que la RPII peut s'appliquer dans toute juridiction où un contribuable assujetti effectue un paiement intragroupe, et que les résultats de la RPII varieront en fonction du montant des paiements intragroupe effectués par chaque entité, la RPII est une règle plus complexe à appliquer et nécessite davantage de coordination entre juridictions que la RIR. En pratique toutefois, le champ d'application de la RPII devrait être relativement étroit. En effet, la RPII s'applique uniquement lorsque l'entité n'est pas soumise à une RIR appliquée conformément aux règles GloBE en vertu des lois d'une autre juridiction (voir la section 10.2 consacrée à la hiérarchie des règles).

689. Aussi, la RPII aurait des répercussions sur la manière dont un pays taxe ses résidents. Puisque le refus de déduction visé par la RPII pourrait aboutir à une base d'imposition plus élevée que celle qui résulterait uniquement de la définition des bénéfices selon le principe de pleine concurrence, d'aucuns pourront se demander si le refus de déduction n'est pas contraire à l'article 9(1) (Entreprises associées) ou, lorsque la RPII s'applique à un ES, à l'article 7(2) du Modèle de Convention fiscale (OCDE, 2018^[1]). Néanmoins, il est généralement admis qu'une fois les bénéfices attribués conformément au principe de pleine concurrence, la façon dont ils sont taxés relève du droit interne de chaque pays. Un argument fréquemment invoqué à l'appui de cette position est celui des règles refusant la déduction des frais de réception qui font partie du droit interne de nombreux pays. Comme mentionné précédemment, ce principe constant est à présent codifié dans l'article 1(3) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (la « clause de sauvegarde ») et est confirmé par le paragraphe 30 des Commentaires sur l'article 7 en ces termes :

« Le paragraphe 2 détermine les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable aux fins des dispositions du paragraphe 1 qui répartissent les compétences fiscales concernant ces bénéfices. Une fois que les bénéfices attribuables à un établissement stable ont été déterminés conformément au paragraphe 2 de l'article 7, il appartient au droit interne de chaque État contractant de déterminer s'il y a lieu d'imposer ces

bénéfices et de quelle manière, sous réserve de se conformer aux conditions imposées par le paragraphe 2 et les autres dispositions de la Convention. Le paragraphe 2 ne traite pas la question de savoir si les dépenses sont déductibles lors du calcul du revenu imposable de l'entreprise dans chacun des États contractants. La question des conditions de déductibilité des dépenses est du ressort du droit interne, sous réserve des dispositions de la Convention et, en particulier, du paragraphe 3 de l'article 24 [...] »

Dispositions relatives à la non-discrimination

690. Le principe général codifié par l'article 1(3) du Modèle de Convention fiscale (OCDE, 2018^[1]) est néanmoins limité dans certaines circonstances par l'article 24 (disposition relative à la non-discrimination). Deux dispositions de l'article 24 doivent être prises en compte en lien avec la RPII. L'article 24(4) impose une égalité de traitement entre les paiements effectués par un résident à un non-résident et les paiements entre contribuables résidents. Pour respecter les dispositions de l'article 24(4), les conditions de déductibilité ne doivent pas être différentes du simple fait qu'un paiement est effectué au profit d'un non-résident. Lorsque la RPII s'applique aux paiements réputés provenir d'un ES, l'article 24(3) prévoit que l'imposition de cet ES ne doit pas être moins favorable que celle appliquée aux entreprises résidentes exerçant les mêmes activités.

691. Comme la section 7.4.3 l'explique, la RPII ne s'appliquera pas lorsqu'un paiement provient d'une juridiction considérée comme à faible fiscalité pour ce groupe une année donnée (sur la base du profil de TEI du groupe local dans cette juridiction cette même année). La première étape de la RPII ne s'appliquera pas non plus à un paiement provenant d'une juridiction considérée comme à fiscalité élevée pour le groupe une année donnée et effectué en faveur d'une entité du groupe située dans une juridiction également considérée comme à fiscalité élevée pour ce groupe cette même année. Dans un cas comme dans l'autre, la RPII prévoit un refus de déduction. La première étape de la RPII s'appliquera uniquement lorsqu'un paiement provenant d'une juridiction considérée comme à fiscalité élevée pour ce groupe une année donnée est effectué en faveur d'une entité du groupe située dans une juridiction considérée comme à faible fiscalité pour ce groupe cette même année. Dans ce scénario, il peut y avoir refus de déduction en vertu de la RPII. Comme une juridiction ne peut pas être à la fois à faible fiscalité et à fiscalité élevée pour un groupe une année donnée, ce refus s'appliquera uniquement à certains paiements transfrontières. Dans tous ces scénarios, les conditions auxquelles une déduction au titre d'un paiement national ou international est autorisé ou refusé sont les mêmes ; 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. Cela montre que le refus d'une déduction à la première étape de la RPII n'est pas déterminé par la résidence du bénéficiaire du paiement, mais par le classement de la juridiction en tant que juridiction à fiscalité faible ou élevée, sur la base du taux effectif d'imposition du groupe local au cours de la période considérée.

692. À la deuxième étape décrite ci-dessus, la déduction de dépenses nettes entre parties liées peut être refusée, que le paiement soit en faveur d'un membre national ou étranger du groupe. Les dépenses nettes entre parties liées sont calculées en procédant entité par entité. À cette étape, la RPII s'appliquera de la même manière aux paiement intragroupe effectués en faveur d'entités résidentes et non résidentes, sans aucune distinction.

693. C'est pourquoi on peut conclure qu'une RPII inspirée de celle envisagée dans la proposition GloBE est compatible avec l'obligation de non-discrimination en fonction de la résidence du bénéficiaire d'un paiement déductible visée par l'article 24(4). On peut tirer une conclusion similaire en lien avec l'article 24(3) pour les raisons exposées ci-dessous.

694. Les ES sont considérés comme des entités constitutives distinctes aux fins des règles GloBE. Les paiements présumés ou notionnels provenant d'un ES en faveur de son siège social (SS) qui sont reconnus à des fins fiscales seront inclus dans la définition des paiements, à condition qu'ils remplissent les critères généraux pour être déductibles dans la juridiction du payeur. Cela vaut pour les paiements pris en compte à la première ou à la deuxième étape décrite ci-dessus. Un tel ES pourrait être un contribuable soumis à la RPII et se voir refuser la déduction s'il est établi dans une juridiction considérée comme à

fiscalité élevée et que son SS se trouve dans une juridiction à faible fiscalité, sur la base du TEI dans chaque juridiction une année donnée, selon la même logique que celle décrite ci-dessus. La RPII s'applique alors, en s'appuyant sur les mêmes mécanismes que la RIR pour déterminer le TEI de la juridiction de l'EMN et le montant de l'impôt supplémentaire attribuable en vertu de la règle, puis en appliquant à l'ES la clé de répartition en deux étapes basée sur les paiements intragroupe déductibles de l'ES (les paiements présumés reconnus à des fins fiscales). L'effet est le même que pour les paiements effectués par une entité du groupe qui est un contribuable assujetti à la RPII.

695. L'article 24(3) dispose que l'imposition d'un ES ne doit pas être moins favorable dans la juridiction d'accueil par rapport à une entreprise hypothétique résidente de cette juridiction et qui exerce les mêmes activités. Pour appliquer ce test, comme les autres tests prévus à l'article 24, le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 24 du Modèle de Convention fiscale (OCDE, 2018^[1]) expose les principes généraux suivants :

« Les différentes dispositions de l'article 24 empêchent les différences de régime fiscal qui se fondent uniquement sur certaines raisons spécifiques [...] Ainsi, pour que ces paragraphes soient applicables, les autres aspects pertinents doivent être identiques. Les dispositions de l'article 24 utilisent différentes formulations à cet effet (par exemple « qui se trouvent dans la même situation » aux paragraphes 1 et 2 ; « qui exercent la même activité » au paragraphe 3 ; « entreprises similaires » au paragraphe 5). En outre, alors que cet article cherche à éliminer les distinctions qui sont uniquement fondées sur certaines raisons, il ne vise nullement à ce que les nationaux d'autres États, les non-résidents, les entreprises d'autres États ou les entreprises nationales détenues ou contrôlées par des non-résidents bénéficient d'un régime fiscal plus avantageux que celui des nationaux, résidents ou entreprises nationales détenues ou contrôlées par des résidents. »

696. La RPII s'applique à un ES qui est un contribuable assujetti à la RPII, de la même manière qu'à un contribuable assujetti à la RPII qui est une entité membre d'un groupe, en tant que mécanisme permettant d'attribuer l'impôt supplémentaire résultant de la situation de faible imposition au niveau de l'EMN. Le mécanisme prend la forme d'une limitation (ou d'un refus) de déduction de paiements intragroupe, ou d'un ajustement équivalent, basé sur les paiements déductibles en faveur d'une entité faiblement taxée ou sur les dépenses nettes entre parties liées au cours de la période concernée. Il s'agit d'une règle destinée à servir de filet de sécurité à la RIR en attribuant un impôt supplémentaire entre les entités constitutives d'un groupe d'EMN lorsque la RIR ne s'applique pas. Aussi, la RPII n'opère aucune différence de traitement entre un ES situé dans un État et une entité résidente de cet État qui exerce les mêmes activités simplement parce que c'est l'ES d'une entité non résidente.

10.5. Coordination effective des règles GloBE

697. Des instructions et des mécanismes supplémentaires seront élaborés afin d'assurer une application uniforme, cohérente et exhaustive des règles RIR et RPII et de garantir une coordination d'ensemble efficace de leur déploiement dans de multiples juridictions. Il s'agira de rédiger un modèle de législation et des orientations types, et d'établir un processus d'examen multilatéral ainsi que de réfléchir à une convention multilatérale regroupant les éléments essentiels de la RIR et de la RPII.

698. On réfléchira à l'opportunité pour les juridictions d'adopter une mise en œuvre par étape des règles, ce qui permettrait d'appliquer la RIR en premier et de n'activer la RPII qu'après un certain nombre d'années suivant la finalisation du deuxième Pilier.

10.5.1. Modèle de législation et orientations types

699. Pour accroître la cohérence et améliorer la coordination des règles, un modèle de législation sera élaboré, définissant les modalités détaillées des règles RIR et RPII. Les juridictions pourront s'inspirer de ce modèle pour rédiger leur législation interne.

700. En outre, à mesure que les juridictions passeront à la phase de mise en œuvre, des questions d'interprétation pourraient se poser. Dans l'intérêt d'une mise en œuvre cohérente et d'une plus grande sécurité juridique pour les administrations fiscales comme pour les contribuables, le Cadre inclusif élaborera des orientations coordonnées pour répondre à ces questions. Cette approche s'apparente à celle suivie concernant la mise en œuvre de l'Action 13 du BEPS.

701. Les travaux consacrés au modèle de législation pour les règles RIR et RPII avanceront en parallèle avec ceux portant sur la rédaction de la RAI et de la RS.

10.5.2. Processus d'examen multilatéral

702. Pour simplifier le respect de la RPII et l'administration de la règle dans les cas où la RPII ne s'appliquerait pas, il est nécessaire de mettre en place un système qui permette au groupe d'EMN de certifier que des entités constitutives de ce groupe ont leur société mère dans une juridiction qui applique une RIR conformément aux exigences de la proposition GloBE.

703. Un processus d'examen multilatéral offrirait un moyen de déterminer plus facilement si la RIR appliquée par une juridiction est conforme aux exigences GloBE. Ce processus multilatéral consisterait en une évaluation collective qui aboutirait à la publication d'une liste convenue de juridictions qui ont mis en œuvre une RIR conformément aux règles énoncées dans ce projet du deuxième Pilier. Le modèle de législation et les orientations constitueront un ensemble cohérent d'instructions pour déterminer si une RIR est conforme au deuxième Pilier, et serviront de fondement au processus d'examen multilatéral⁷.

704. À la suite de la transcription de la RIR et de la RPII dans le droit interne des juridictions, les membres du CI envisageront d'engager un réexamen général du fonctionnement des règles GloBE pour s'assurer qu'elles produisent les résultats escomptés. Ce réexamen serait lié au processus qui autorise les membres du CI à analyser si la façon dont les règles fonctionnent dans un contexte particulier « entraîne d'importantes distorsions de concurrence dans l'application des règles GloBE »⁸. Dans l'intervalle, lorsque les membres du CI identifient des problèmes ou des risques spécifiques, le CI pourrait élaborer des instructions supplémentaires pour les traiter. Un processus d'examen multilatéral s'emploiera à alléger la charge qui pèse sur les ressources des administrations fiscales engagées dans cet exercice.

10.5.3. Convention multilatérale

705. 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. Aussi, les membres du CI élaboreront des dispositions qui pourraient être intégrées dans une nouvelle convention multilatérale et qui viseraient à garantir la cohérence, la sécurité juridique et la coordination dans l'application et le fonctionnement des règles RIR et RPII. Le modèle de législation, les orientations et le processus d'examen multilatéral seraient ainsi complétés par un instrument juridique qui sous-tendrait l'accord politique sur le deuxième Pilier.

706. Ces dispositions pourraient énoncer les éléments fondamentaux et les principes de haut niveau des règles GloBE qui sont nécessaires pour permettre une application cohérente et coordonnée dans de multiples juridictions, et notamment la hiérarchie des règles et l'approche descendante pour la RIR. Elles pourraient également réunir les principales composantes des règles GloBE qui nécessitent des définitions communes, comme la base d'imposition, les impôts couverts, l'approche fondée sur l'agrégation par juridiction et les règles d'attribution pour la RPII. Le modèle de législation contiendrait les modalités détaillées des règles RIR et RPII. Il accompagnerait la convention multilatérale et fournirait des instructions complémentaires et une source d'interprétation.

707. À la différence de l'Instrument multilatéral utilisé pour appliquer les mesures BEPS relatives aux conventions fiscales, ces dispositions n'auraient pas pour but de modifier les clauses des conventions existantes. Ces dispositions pourraient être regroupées dans une nouvelle convention multilatérale, qui serait un instrument international de droit public autonome, spécifiquement conçu pour garantir une

application cohérente, uniforme et exhaustive des règles GloBE, et qui coexisterait avec le réseau existant de conventions fiscales. Il serait également possible d'inclure les dispositions GloBE dans le nouvel instrument multilatéral envisagé au titre du deuxième Pilier, ce qui offrirait l'avantage supplémentaire de définir les interactions entre le premier Pilier et le deuxième Pilier⁹. On pourrait aussi envisager d'intégrer les règles RAI et RS dans ce nouvel instrument multilatéral.

708. Une convention multilatérale pourrait également confirmer la compatibilité des règles GloBE avec les conventions existantes relatives aux doubles impositions, ce qui sécuriserait le fonctionnement de ces règles. En outre, elle pourrait contenir des mécanismes d'échange de renseignements et de règlement des différends (voir la section 10.6.2) ci-dessous.

10.6. Prévention et règlement des différends

709. Assurer la sécurité juridique en matière fiscale au moyen de mécanismes de prévention et de règlement des différends est une composante essentielle du deuxième Pilier. Le cadre fiscal international existant offre un certain nombre d'outils qui permettent d'atténuer les risques de double imposition pour les contribuables.

10.6.1. RAI et RS

710. Les règles RAI et RS sont des règles conventionnelles qui pourraient être intégrées dans les conventions fiscales existantes. Aussi, elles bénéficieraient des mécanismes existants de règlement des différends contenus dans les conventions fiscales concernées. Conformément au standard minimum de l'Action 14 du BEPS, toutes les conventions auxquelles adhèrent les membres du Cadre inclusif sur le BEPS doivent contenir un article sur la PA qui soit conforme à l'article 25(1) à (3) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2018_[1]). Par conséquent, une procédure amiable pourrait être engagée dès lors qu'un contribuable estime qu'une juridiction a appliqué la RAI ou la RS d'une manière qui a entraîné ou qui entraînera une imposition non conforme à la convention fiscale.

10.6.2. Règles GloBE (RIR et RPII)

711. La RIR et la RPII sont de nouvelles règles qui seraient intégrées dans le droit interne des juridictions. La RIR et la RPII ont été conçues de manière à minimiser les possibilités de différends concernant leur application dans de multiples juridictions, principalement en raison de la hiérarchie des règles et de leur fonctionnement binaire (la RPII ne doit pas s'appliquer dans les cas où l'entité constitutive faiblement taxée est contrôlée, directement ou indirectement, par une entité constitutive étrangère qui est soumise à une RIR mise en œuvre conformément aux règles GloBE). Parmi les autres caractéristiques de conception des règles GloBE qui contribueront à minimiser les différends figurent l'application de la RIR au niveau de la société mère et le mécanisme permettant d'identifier les juridictions qui ont mis en œuvre une RIR conformément aux exigences des règles GloBE, ainsi que le mécanisme standard grâce auquel l'EMN peut certifier qu'elle est assujettie aux règles¹⁰.

712. En outre, la RPII est conçue de manière à réduire les possibilités de différends pour les raisons suivantes : (i) en tant que filet de sécurité, la RPII ne devrait s'appliquer que dans un nombre limité de situations et (ii) les règles de calcul et d'attribution de la RPII sont essentiellement mécaniques et moins sujettes à interprétation que d'autres règles de répartition des droits d'imposition (telles que les règles sur les prix de transfert). En outre, l'élaboration d'un modèle de législation et d'orientations, conjuguée à la mise au point d'un instrument juridique multilatéral et de formulaires de déclaration standards, contribueront à prévenir les différends en favorisant une application uniforme des règles GloBE et une collaboration multilatérale entre les administrations fiscales¹¹.

713. Si une application incohérente des règles GloBE entraîne malgré tout un risque de double imposition du contribuable, le cadre fiscal international existant offre un certain nombre d'outils permettant d'atténuer ces risques. En premier lieu, les juridictions peuvent s'appuyer sur la Convention concernant

l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (MAAC) (OCDE/Conseil de l'Europe, 2011^[2]) pour échanger des renseignements¹². En outre, dans les cas où une administration fiscale envisage de réexaminer la déclaration RPII déposée par le contribuable dans sa juridiction, elle pourrait être tenue d'informer ou de consulter d'autres juridictions ou d'engager des contrôles fiscaux simultanés dans plusieurs juridictions potentiellement concernées par la réévaluation de la déclaration¹³. La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale définit le cadre juridique régissant les contrôles fiscaux simultanés¹⁴. Les contrôles fiscaux simultanés s'avèrent être un outil efficace pour s'assurer que le juste montant de l'impôt est payé, tout en minimisant le risque de double imposition.

714. En outre, si une juridiction réexamine la déclaration RPII déposée par le contribuable, entraînant une double imposition pour ce contribuable (par exemple parce que l'impôt supplémentaire qui était attribué à une autre juridiction s'en trouve modifié), une procédure amiable pourrait être engagée en vertu des conventions existantes. À cette fin, les autorités compétentes des juridictions concernées peuvent s'en remettre à la disposition figurant à la deuxième phrase du paragraphe 3 de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2018^[1]), qui les autorise à se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention. Cela suppose néanmoins que les juridictions concernées par la double imposition aient conclu une convention fiscale entre elles, et qu'elles aient autorité pour résoudre le cas, ce qui n'est pas systématique.

715. Par ailleurs, le CI 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, ainsi que des dispositions relatives à l'échange de renseignements entre administrations fiscales – en effet, le respect des règles RPII et RIR supposera que les administrations fiscales aient accès aux informations sur les entités constitutives qui ne sont pas contrôlées par des entreprises résidentes locales. Enfin, il pourrait examiner l'opportunité d'associer cette convention à l'instrument actuellement à l'étude aux fins du premier Pilier.

Références

- OCDE (2018), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr. [1]
- OCDE/Conseil de l'Europe (2011), *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale: Amendée par le Protocole de 2010*, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr>. [2]

Notes

¹ Voir la section 4.2.1.

² Voir la section 3.3.2.

³ Voir la section 3.4.2.

⁴ Voir la section 3.4.

⁵ Voir la section 4.2.1.

⁶ Dans le cas où aucune entité mère de contrôle ne peut appliquer la RIR, voir la section 6.3.1 ci-dessus.

⁷ Parallèlement à ce processus, les administrations fiscales qui ont déployé une RIR pourraient s'accorder sur des procédures simplifiées d'évaluation des risques qui s'appliqueraient pour vérifier le respect de la RIR dans chaque juridiction. Le chapitre 0 analyse les options qui s'offrent pour mettre au point des procédures simplifiées d'évaluation des risques. Ces procédures simples pourraient inclure un mécanisme permettant de démontrer que le taux effectif d'imposition dans la juridiction de la société mère est supérieur au taux minimum convenu.

⁸ Voir la section intitulée '*Autres normes comptables généralement admises*' à la section 3.3.3

⁹ Voir la section 10.2.2. *Mise en œuvre dans le droit international public* du Projet de rapport sur le Pilier 1.

¹⁰ Voir la section 7.8 ci-dessus portant sur la conformité et l'administration de la PRII.

¹¹ Voir également la section 7.8.2 consacrée au mécanisme de certification et aux formulaires de déclaration standards aux fins de la RPII. Des travaux supplémentaires pourraient analyser la possibilité d'élaborer des formulaires de déclaration standards également pour la RIR. En outre, à mesure que le modèle de législation et les orientations seront développées, des travaux techniques supplémentaires seront entrepris en vue d'examiner les options de simplification liées à l'échange des certificats et des déclarations standards.

¹² La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (OCDE/Conseil de l'Europe, 2011^[2]) telle qu'amendée par le Protocole de 2010 (la « MAAC ») est une convention multilatérale qui vise à aider les pays à mieux appliquer leur législation fiscale, en offrant un cadre juridique international pour l'échange de renseignements et la coopération en matière fiscale en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales. En juin 2020, 137 juridictions avaient adhéré à la MAAC.

¹³ Des contrôles fiscaux simultanés désignent un accord par lequel deux ou plusieurs administrations fiscales conviennent de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou de plusieurs personnes qui présentent pour elles un intérêt commun ou complémentaire, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus.

¹⁴ En vertu de la MAAC (OCDE/Conseil de l'Europe, 2011^[2]), deux ou plusieurs juridictions peuvent se consulter pour déterminer les cas devant faire l'objet d'un contrôle fiscal simultané et les procédures à suivre (article 8). Une juridiction peut également demander à son autorité compétente d'être présente au cours des contrôles fiscaux menés dans une autre juridiction (article 9).



Extrait de :

Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint Inclusive Framework on BEPS

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2020), « Mise en œuvre et coordination des règles », dans *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint : Inclusive Framework on BEPS*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/426fc9b1-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :

<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.