

CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS DE L'OCDE ET DU G20

Programme de travail visant à  
élaborer une solution fondée  
sur un consensus pour relever  
les défis fiscaux soulevés par la  
numérisation de l'économie

Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le  
transfert de bénéfices

**Programme de travail visant à  
élaborer une solution fondée sur un  
consensus pour relever les défis  
fiscaux soulevés par la numérisation  
de l'économie**

Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre ne préjugent en rien 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.

Ce document a été approuvé par le Groupe de pilotage du Cadre inclusif sur le BEPS lors de sa 7e session, le 28 et 29 mai 2019, et préparé pour publication par le Secrétariat de l'OCDE.

**Veillez citer cette publication comme:**

OCDE (2019), *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, OCDE, Paris, [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/programme-de-travail-visant-a-elaborer-une-solution-fondee-sur-un-consensus-pour-relever-les-defis-fiscaux-soulevees-par-la-numerisation-de-l-economie.htm](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/programme-de-travail-visant-a-elaborer-une-solution-fondee-sur-un-consensus-pour-relever-les-defis-fiscaux-soulevees-par-la-numerisation-de-l-economie.htm).

Crédit photo: couverture © Shutterstock/fotomak

© OCDE 2019

---

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du droit d'auteur (copyright). Les demandes pour usage commercial ou de traduction devront être adressées à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org).

---

## *Table des matières*

<b>Chapitre I - Introduction</b> .....	<b>5</b>
<b>Chapitre II – Révision des règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices (Pilier 1)</b> .....	<b>11</b>
<b>1. Nouvelles règles de répartition des bénéfices</b> .....	<b>12</b>
1.1. Vision d'ensemble .....	12
1.2. Méthode modifiée de partage des bénéfices résiduels .....	13
1.3. Méthode de la répartition fractionnaire.....	15
1.4. Approches fondées sur la distribution.....	16
1.5. Évaluer la possibilité d'utiliser une segmentation régionale et par branche d'activité.....	18
1.6. Définir des limites au nouveau droit d'imposition.....	18
1.7. Conception de règles relatives au traitement des pertes .....	19
<b>2. Nouvelles règles du lien</b> .....	<b>20</b>
<b>3. Mise en œuvre du nouveau droit d'imposition</b> .....	<b>21</b>
3.1. Élimination de la double imposition .....	21
3.2. Administration .....	23
3.3. Modification des conventions fiscales existantes .....	24
<b>Chapitre III – Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (Pilier 2)</b> ....	<b>27</b>
<b>1. Proposition GloBE</b> .....	<b>29</b>
<b>2. Règle d'inclusion du revenu</b> .....	<b>29</b>
2.1. Application d'un impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum.....	30
2.2. Utilisation d'un pourcentage fixe.....	30
2.3. Exploration de mesures de simplification.....	31
<b>3. Impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition</b> .....	<b>33</b>
<b>4. Coordination et simplification des règles, seuils et compatibilité avec les obligations internationales</b> .....	<b>36</b>
<b>Chapitre IV – Analyse économique et évaluation d'impact</b> .....	<b>39</b>
<b>Chapitre V - Organisation de travaux aux fins de l'exécution du programme de travail et prochaines étapes</b> .....	<b>41</b>
<b>1. Approche globale</b> .....	<b>41</b>
<b>2. Organisation des travaux</b> .....	<b>42</b>
<b>3. Prochaines étapes</b> .....	<b>44</b>



## Chapitre I - Introduction

1. La transformation numérique stimule l'innovation, génère des gains d'efficacité et améliore les services tout en favorisant une croissance plus inclusive et plus durable ainsi qu'une amélioration du bien-être. Cela étant, la portée et la rapidité de ces changements sont sources de défis dans de nombreux domaines de l'action publique, dont la fiscalité.
2. Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie constituent l'un des axes principaux du projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), qui a donné lieu à l'élaboration du Rapport sur l'Action 1 du projet BEPS<sup>1</sup> (Rapport sur l'Action 1) publié en 2015. Le Rapport sur l'Action 1 reconnaît que la transformation numérique touche l'économie toute entière et qu'en conséquence, il serait difficile, si ce n'est impossible, d'isoler l'économie numérique.
3. S'agissant des impôts indirects, le Rapport sur l'Action 1 prend acte des nouveaux défis liés au recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)/des taxes sur les produits et services (TPS) sur des volumes, qui ne cessent de croître, de biens et de services achetés en ligne par des consommateurs auprès de fournisseurs étrangers. Ils préconisent d'appliquer le principe de destination défini dans les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS<sup>2</sup>, et de recourir aux mécanismes de recouvrement effectif de la TVA/TPS sur les prestations internationales de services et de biens incorporels décrits dans les Principes directeurs.
4. S'agissant des impôts directs, les auteurs du Rapport sur l'Action 1 observent que si l'économie numérique pourrait aggraver les problèmes de BEPS, elle soulève aussi toute une série de défis fiscaux plus larges relatifs aux « lien, données et la qualification des revenus ». Il apparaît toutefois que ces défis dépassent le cadre des pratiques de BEPS et qu'ils concernent principalement la répartition entre les pays du droit d'imposer des revenus provenant d'activités transnationales à l'ère du numérique. Un certain nombre d'options ont été envisagées pour répondre à ces problématiques, mais aucune n'a finalement fait l'objet d'une recommandation. Les auteurs du Rapport sur l'Action 1 appellent de ce fait à poursuivre les travaux dans ce domaine, notamment en assurant le suivi des évolutions liées à la transformation numérique dans le but de produire un nouveau rapport en 2020.
5. Indépendamment des progrès accomplis dans la lutte contre la double non-imposition grâce aux mesures issues du projet BEPS, et de l'application généralisée des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS, les interrogations qui persistent quant aux répercussions fiscales d'une numérisation rapide de l'économie ont conduit les ministres des Finances des pays du G20, lorsqu'ils se sont réunis à Baden Baden en mars 2017, à accélérer le calendrier et à demander au Cadre inclusif de produire un rapport intérimaire dès le début 2018. En mars 2018, le Cadre inclusif a publié, en collaboration avec le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018* (le Rapport intérimaire)<sup>3</sup>. Le Rapport intérimaire présente une analyse approfondie portant sur les

nouveaux modèles d'affaires et la transformation des modèles plus anciens qui a permis de mettre en évidence trois caractéristiques fréquemment observées dans les modèles d'affaires de certaines entreprises à forte composante numérique, à savoir *l'échelle sans masse, le rôle essentiel des actifs incorporels et l'importance des données, de la participation des utilisateurs et des synergies avec les actifs incorporels*. Les défis fiscaux éventuels qui en découlent ont été examinés, y compris les risques de BEPS qui subsistent et la question de la répartition entre les pays du droit d'imposer des revenus provenant d'activités transnationales à l'ère du numérique.

6. Si les avis des membres du Cadre inclusif ne convergent pas sur les conclusions qui doivent être tirées de cette analyse, tous se sont engagés à poursuivre ensemble leurs travaux en vue de présenter l'état d'avancement des travaux en 2019 et de produire en 2020 un rapport final destiné à offrir une solution de long terme fondée sur un consensus.

7. Conscient de la difficulté à tenir le calendrier et de l'importance des questions abordées, le Cadre inclusif a encore intensifié ses travaux après la publication du Rapport intérimaire. Conformément à l'analyse exposée dans le Rapport sur l'Action 1 et au Rapport intérimaire, certains membres ont formulé des suggestions sur la manière dont les travaux pourraient se poursuivre pour permettre de progresser en direction d'une solution fondée sur un consensus. Certaines propositions sont axées sur la répartition des droits d'imposition et consistent à proposer des modifications des règles relatives à la répartition des bénéficiaires et au lien, d'autres mettent plutôt l'accent sur des problématiques qui subsistent en matière de BEPS. Dans la Note politique intitulée *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*<sup>4</sup>, qui a été approuvée le 23 janvier 2019, les membres du Cadre inclusif sont convenus d'examiner et d'affiner ces propositions « sans préjuger de leur approbation ultérieure ». Les propositions ont été regroupées autour de deux piliers qui pourraient former le point de départ d'un consensus :

- Le Pilier 1 porte principalement sur la répartition des droits d'imposition et a pour objet d'entreprendre un examen cohérent et concomitant des règles relatives à la répartition des bénéficiaires et au lien ;
- Le Pilier 2 porte sur d'autres problématiques qui subsistent à ce jour en matière de BEPS et a pour objet d'élaborer des règles permettant à chaque pays de « récupérer l'impôt sur les bénéficiaires » lorsque d'autres pays n'ont pas exercé leur droit initial d'imposition ou lorsque le paiement serait sans cela soumis à de faibles taux effectifs d'imposition.

8. Si la poursuite des travaux concernant les défis qui subsistent en matière de BEPS et l'examen concomitant des règles relatives à la répartition des bénéficiaires et au lien sont des sujets distincts, ils se recoupent néanmoins sur certains points et une solution conjointe pourrait avoir un effet de renforcement mutuel. C'est pourquoi les membres du Cadre inclusif sont convenus qu'il conviendrait de les étudier et de les explorer en parallèle.

9. Depuis janvier 2019, et conformément à la Note politique, le Cadre inclusif a continué d'examiner les propositions, notamment en cherchant des moyens de rapprocher les différentes positions des juridictions sur la base des points communs existant entre les problématiques de BEPS amplifiées par l'économie numérique et les défis fiscaux plus larges posés par la numérisation de l'économie. Dans le cadre de ces travaux, un document de consultation publique a été publié le 13 février 2019 afin de solliciter les commentaires de parties prenantes extérieures sur des propositions précises relevant du Pilier 1 et du Pilier 2<sup>5</sup>. Les réponses des parties prenantes ont été riches puisqu'on dénombre plus de 200 contributions représentant plus de 2000 pages de commentaires écrits<sup>6</sup>. Les parties

prenantes ont également eu l'opportunité d'exprimer leurs points de vue lors de la réunion de consultation publique qui s'est tenue au Centre de conférences de l'OCDE les 13 et 14 mars 2019 et à laquelle ont pris part plus de 400 participants issus d'administrations nationales, du monde de l'entreprise, de la société civile et des milieux universitaires.

10. Les travaux engagés, y compris le processus de consultation publique et les contributions reçues des diverses parties prenantes, ont mis en évidence d'importants points qui doivent être abordés au sein des discussions entre les membres du Cadre inclusif. L'un de ces points est le fait que les effets conjugués des trois caractéristiques, cités dans le Rapport intérimaire, qui sont plus prononcés dans certains modèles d'affaires d'entreprises à forte composante numérique, amplifiés par la mondialisation, et les défis plus larges que cela soulève pour les règles fiscales en vigueur, notamment en donnant de l'ampleur à certains risques de BEPS<sup>7</sup>. Pour certains commentateurs et membres du Cadre inclusif, les travaux relatifs aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie ont révélé des problématiques plus fondamentales concernant le cadre fiscal international qui subsistent après la mise en œuvre des mesures issues du projet BEPS.

11. Une autre problématique est la reconnaissance du fait que si le Cadre inclusif ne permet pas d'offrir une solution globale fondée sur un consensus dans le délai convenu au niveau du G20, le risque existe qu'un plus grand nombre de pays adoptent des mesures fiscales unilatérales discordantes. Un nombre croissant de juridictions ne se satisfont pas des résultats, en matière d'imposition, produits par le système fiscal international actuel, et imposent, ou cherchent à imposer, diverses mesures ou interprétations des règles en vigueur qui risquent d'alourdir sensiblement le coût des formalités administratives et d'exposer davantage à la double imposition et à l'incertitude. L'un des points de focalisation du mécontentement concerne la manière dont les règles en vigueur relatives à la répartition des bénéficiaires et au lien tiennent compte de la capacité croissante des entreprises, dans certaines situations, à participer à la vie économique d'un pays sans présence physique associée ou significative. Les causes généralement invoquées sont un recours sans équivalent à des actifs incorporels et la part croissante des services dans les échanges transnationaux. Ce mécontentement a déclenché une volonté politique d'agir dans un certain nombre de pays. Sachant que la prévisibilité et la stabilité sont des piliers essentiels de la croissance économique mondiale, les membres du Cadre inclusif s'inquiètent qu'une prolifération d'actions unilatérales discordantes non seulement compromette l'utilité et la pérennité du cadre international régissant l'imposition des activités commerciales transnationales, mais en outre ait, de façon plus générale, des effets préjudiciables à l'investissement et à la croissance à l'échelle mondiale.

12. Ce contexte économique et politique constitue la colonne vertébrale du programme de travail au titre de chaque pilier qui est décrit dans la présente note et qui a été élaboré par le Cadre inclusif dans la perspective de présenter l'état d'avancement des travaux aux ministres des Finances des pays du G20 en juin 2019 et de produire en 2020 une solution de long terme fondée sur un consensus. Ce calendrier est extrêmement ambitieux compte tenu du fait que des aspects essentiels du système fiscal international doivent être revisités, mais il est à l'image de l'exigence de l'ensemble des membres du Cadre inclusif qui considèrent comme un impératif politique la nécessité de résoudre rapidement les problématiques en jeu.

13. Une solution fondée sur un consensus, qui doit recueillir l'approbation des 129 membres du Cadre inclusif, devra, en plus du travail technique conséquent qui doit être conduit, obligatoirement reposer sur une mobilisation et une adhésion politiques car les intérêts en jeu pour les membres vont au-delà des aspects techniques et auront des



conséquences sur les recettes publiques ainsi que sur l'équilibre global des droits d'imposition. Pour qu'une solution puisse être trouvée en 2020, il faudra se mettre d'accord, d'ici à janvier 2020, sur les grandes lignes de l'architecture qui sera retenue. Cette architecture devra porter sur la détermination de la nature de chaque pilier ainsi que sur l'interaction entre les deux piliers et devra permettre de réduire le nombre d'options à envisager au titre du Pilier 1. La solution devrait refléter un juste équilibre entre précision et faisabilité administrative pour des pays ayant atteint des niveaux de développement différents, étayé par des principes économiques et une justification conceptuelle. En outre, il sera important de garantir des règles du jeu équitables entre les juridictions ; qu'elles soient grandes, petites, développées ou en voie de développement. Le processus du G20 peut insuffler une dynamique précieuse à cet égard. Comme indiqué dans la Note de politique<sup>8</sup>, les règles approuvées ne devraient pas entraîner une imposition lorsqu'il n'existe aucun profit économique et ne devraient pas non plus entraîner une double imposition.

14. Le programme de travail exposé dans la présente note ouvre une voie pour la recherche d'une solution, mais il faudra définir tôt dans le processus une ligne de conduite politique, éclairée par une analyse économique et une évaluation d'impact des conceptions possibles de la solution, comme décrit au chapitre IV.

15. Compte tenu de l'imbrication inhérente à la nature des différents éléments susmentionnés, le Groupe de pilotage du Cadre inclusif jouera un rôle central dans la progression des travaux et l'élaboration des propositions qui seront soumises à ses membres pour examen.

16. Pour appuyer ce processus et permettre au Groupe de pilotage d'exécuter son mandat, les travaux techniques, y compris ceux portant sur l'analyse économique, au niveau des organes subsidiaires débiteront immédiatement sur toutes les propositions existantes, dans la mesure du nécessaire pour soutenir les travaux du Groupe de pilotage. Une fois qu'une architecture proposée par le Groupe de pilotage aura été approuvée par les membres du Cadre inclusif, les organes subsidiaires renoueront avec leur rôle plus traditionnel consistant à œuvrer au déploiement des orientations stratégiques convenues.

17. S'agissant des travaux techniques futurs, le programme de travail décrit dans la présente note doit être replacé dans ce contexte. Il doit rester constamment modulable, sachant que de nouvelles questions d'ordre technique peuvent se poser au fur et à mesure de la progression des travaux. Il répond dans un premier temps à une vocation préparatoire avant d'être appelé à prendre un tour plus définitif après l'approbation d'une architecture globale. Il tient compte du fait que certaines questions transversales relèvent des deux piliers et appellent une coordination étroite. Enfin, il obéit à la nécessité pour le Groupe de pilotage de jouer en permanence un rôle pivot dans la gestion des travaux et de donner, le cas échéant, une orientation pour permettre d'aboutir à un résultat probant.

18. Le chapitre II du document porte principalement sur la répartition des droits d'imposition (Pilier 1) et décrit les différents problèmes techniques qui doivent être résolus pour pouvoir entreprendre une révision cohérente et concomitante des règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien.

19. Le chapitre III est essentiellement consacré aux problématiques qui subsistent en matière de BEPS (Pilier 2) et décrit les travaux à entreprendre en vue d'élaborer une proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) qui, au moyen de modifications des législations nationales et des conventions fiscales, autoriserait les pays à « récupérer » l'impôt sur les bénéfices lorsque d'autres pays n'ont pas suffisamment

exercé leur droit initial d'imposition ou lorsque le paiement serait sans cela soumis à de faibles taux effectifs d'imposition.

20. Le chapitre IV propose une réflexion sur les travaux à mener en lien avec l'analyse économique et l'évaluation d'impact des propositions.

21. Le chapitre V a pour objet d'expliquer comment les travaux relevant des deux piliers sont organisés et comment doit s'articuler le rôle du Groupe de pilotage qui assure la conduite, le suivi et la coordination du programme de travail et des résultats y afférents pour que le Cadre inclusif soit en mesure d'honorer son engagement d'arriver à une solution fondée sur un consensus et de produire un rapport final d'ici 2020. Le calendrier des réunions du Cadre inclusif sera adapté en conséquence.

## Notes

<sup>1</sup> OCDE (2015), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Action 1 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

<sup>2</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux sur la TVA/TPS*, Éditions OCDE, Paris.

<sup>3</sup> OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018*, Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

<sup>4</sup> *Relever les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie – Note politique*, telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019, OCDE 2019, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/note-politique-cadre-inclusif-BEPS-defis-fiscaux-soulevés-par-numerisation-economie.pdf>.

<sup>5</sup> Document de consultation publique, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 13 février – 6 mars 2019, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf>.

<sup>6</sup> Toutes les contributions écrites concernant le Document de consultation publique peuvent être consultées ici : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>.

<sup>7</sup> Ce sujet a été abordé dans un document publié par le Fonds monétaire international (FMI), qui souligne que les défis soulevés par la numérisation de l'économie sont emblématiques de vulnérabilités plus vastes du système fiscal international qui ne sauraient être surmontées au moyen de réformes de faible envergure, mais appellent au contraire une remise en cause plus fondamentale (Fonds monétaire international (2019), *Corporate Taxation in the Global Economy*, Policy Paper No 19/007, Washington D.C., <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>).

<sup>8</sup> Voir la note de bas de page n° 4 ci-dessus.



## Chapitre II – Révision des règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices (Pilier 1)

22. Trois propositions ont été formulées au titre du Pilier 1 en vue d'atteindre une solution fondée sur un consensus concernant la manière de répartir entre les pays, à l'ère du numérique, le droit d'imposer les revenus provenant d'activités transfrontalières – à savoir, l'approche fondée sur la « participation de l'utilisateur »<sup>1</sup>; l'approche fondée sur les « biens incorporels de commercialisation »<sup>2</sup>; et la proposition fondée sur le critère de « présence économique significative »<sup>3</sup>.

23. Si ces propositions présentent des différences importantes, notamment sur l'objectif poursuivi et la portée de la réattribution des droits d'imposition – ci-après, le « nouveau droit d'imposition », toutes trois prévoient d'étendre le droit d'imposition attribué à la juridiction du client et/ou de l'utilisateur – ci-après, la « juridiction du marché<sup>4</sup> » – lorsqu'une entreprise crée dans cette juridiction, au travers d'une quelconque participation (parfois à distance), une valeur qui n'est pas reconnue par les règles actuelles de répartition des bénéfices. Ces propositions se rejoignent également sur différents principes de la politique fiscale : elles envisagent l'existence d'un lien en l'absence de présence physique ; envisagent la possibilité d'avoir recours au bénéfice total d'une entreprise ; et ouvrent la voie à l'utilisation de principes de simplification (y compris ceux qui dérogent au principe de pleine concurrence) pour réduire les coûts liés au respect des règles et le nombre de différends – lors de la consultation publique, de nombreux commentateurs ont salué cette optique, faisant état de préoccupations à l'égard de toute approche qui viendrait accroître la complexité des règles en vigueur ; et seraient applicables en complément des règles actuelles de répartition des bénéfices.

24. En conséquence, s'il est entendu que des travaux complémentaires seront conduits en parallèle afin de conclure un accord politique sur l'objectif et la portée d'une approche unifiée, ces points communs ouvrent la voie à un programme de travail qui permette d'examiner simultanément plusieurs constituants fondamentaux d'une solution fondée sur un consensus au titre du Pilier 1. Les questions techniques devant être résolues dans le cadre de ce programme de travail peuvent être regroupées autour des trois grandes thématiques suivantes :

- L'examen des différentes approches pour déterminer la fraction des bénéfices soumise au nouveau droit d'imposition, et pour l'attribution de ces bénéfices aux juridictions concernées ;
- La mise au point d'une nouvelle règle du lien qui intégrerait le concept novateur de présence économique dans une juridiction du marché afin de refléter la transformation de l'économie, non limitée par l'exigence de présence physique ; et
- L'analyse des instruments permettant une mise en œuvre pleine et efficiente du nouveau droit d'imposition, tout en assurant l'élimination effective de la double imposition et à la résolution des différends.

25. Le programme de travail invitera les organes subsidiaires à étudier ces problématiques et examiner leurs conséquences afin d'aider le Groupe de pilotage à aboutir à une approche unifiée au titre du Pilier 1 et facilitera ainsi la conclusion d'un accord politique.

## 1. Nouvelles règles de répartition des bénéfices

### 1.1. Vision d'ensemble

26. Le nouveau droit d'imposition suppose de mettre au point une méthode pour quantifier la fraction des bénéfices devant être réattribués aux juridictions du marché ; et une méthode pour définir les modalités de répartition de ces bénéfices entre les juridictions du marché habilitées à les soumettre au nouveau droit d'imposition. Les différentes méthodes proposées à ce jour afin de déterminer la fraction des bénéfices soumis au nouveau droit d'imposition seront analysées plus en détail, notamment pour évaluer les possibilités de simplification des règles dans l'objectif de minimiser les coûts de mise en œuvre et le nombre de différends.

27. Les préoccupations relatives à la complexité des méthodes proposées à ce jour et les incertitudes quant aux résultats atteints seront dûment prises en compte, tout comme les avantages potentiels du recours à d'autres approches simplifiées. D'autres aspects seront également analysés, comme la possibilité d'établir, dans la pratique, des segmentations régionales ou par branche d'activité ; différents mécanismes de répartition des bénéfices entre les juridictions du marché concernées ; la délimitation du champ d'application du nouveau droit d'imposition ; ainsi que des modalités alternatives de traitement des pertes. Compte tenu de la nature et de la diversité des approches envisageables qui devront être examinées dans le cadre de ces travaux, il est entendu que le périmètre de l'analyse pourra, en tant que de besoin, être redéfini en cours de route.

### 1.1. Nouvelles règles de répartition des bénéfices

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la conception de nouvelles règles de répartition des bénéfices. Ces questions et options devraient inclure :

- 1) L'élaboration de méthodes conceptuellement étayées permettant de déterminer le montant des bénéfices et pertes couverts par le nouveau droit d'imposition, dans le respect du principe visant à éviter la double imposition.
- 2) L'utilisation, quand cela s'avère pertinent, de mesures de simplification afin de limiter la charge que les nouvelles règles induisent pour les administrations fiscales et les contribuables.
- 3) Un examen de la faisabilité administrative des paramètres de toute proposition, en tenant compte des contraintes de capacités et de ressources.

### 1.2. Méthode modifiée de partage des bénéfices résiduels

28. Cette méthode attribuerait aux juridictions du marché une fraction des bénéfices non standards d'un groupe d'EMN de manière à refléter la création de valeur intervenue sur les marchés non prise en compte par les règles actuelles de répartition des bénéfices. Elle s'articule en quatre étapes : i) déterminer les bénéfices totaux à répartir ; ii) en retirer les bénéfices standards, en utilisant soit les règles actuelles en matière de prix de transfert, soit des principes simplifiés ; iii) déterminer la fraction des bénéfices non standards qui entre dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition, en utilisant soit les règles actuelles en matière de prix de transfert, soit des principes simplifiés ; et iv) attribuer cette fraction des bénéfices non standards aux juridictions du marché concernées, en utilisant une clé de répartition.

29. Le programme de travail examinera, pour chacune de ces étapes, les problématiques et les options alternatives éventuelles, notamment les simplifications possibles. Par ailleurs, dans la mesure où le champ d'application du nouveau droit d'imposition n'a pas vocation à couvrir la totalité des bénéfices, la méthode modifiée de partage des bénéfices résiduels coexistera avec les règles actuelles relatives aux prix de transfert et il conviendra, pour garantir la sécurité juridique et minimiser le nombre de différends, de définir des règles de coordination pour la mise en œuvre des deux corpus de règles.

### 1.2. Méthode modifiée de partage des bénéfices résiduels

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la méthode modifiée de partage des bénéfices résiduels. Ces questions et options devraient inclure :

- 4) L'élaboration de règles décrivant l'approche à suivre pour calculer les bénéfices totaux aux fins de l'application de la méthode modifiée de partage des bénéfices résiduels.
  - a. Il s'agit notamment d'envisager s'il serait approprié d'utiliser les règles comptables pour déterminer les bénéfices totaux, quel serait l'indicateur pertinent (tel que les bénéfices d'exploitation ou bénéfices avant impôts, etc.) et quels ajustements, le cas échéant, seraient appropriés.
  - b. Il est également nécessaire d'évaluer les mérites relatifs de deux modalités de calcul des bénéfices totaux :
    - i. soit à l'échelle du groupe, en examinant notamment comment cette approche pourrait s'intégrer aux règles fiscales internationales actuelles, de sorte qu'un groupe puisse indiquer que les bénéfices d'une ou de plusieurs de ses entités ont été soumis au nouveau droit d'imposition dans une juridiction particulière ;
    - ii. soit à l'échelle d'une entité ou d'un sous-ensemble d'entités, en étudiant notamment les modalités d'identification de la ou des entités visées par le nouveau droit d'imposition et, si plusieurs entités sont identifiées, la manière dont les bénéfices combinés de ces entités seraient réattribués en application du nouveau droit d'imposition.
- 5) L'élaboration de règles permettant de répartir les bénéfices totaux en bénéfices standards ou non standards. Cela suppose d'évaluer les mérites respectifs des règles actuelles en matière de prix de transfert et des approches simplifiées. Plus précisément :
  - a. Pour évaluer l'opportunité d'utiliser les règles actuelles en matière de prix de transfert, les questions suivantes devront être examinées :
    - i. les conséquences de différends à venir en matière de prix de transfert (dont le règlement peut s'étendre sur plusieurs années) sur le calcul des bénéfices standards et non standards ; et
    - ii. les mécanismes dont les administrations fiscales locales devront disposer pour confirmer le montant des bénéfices non standards.
  - b. Pour évaluer l'opportunité d'utiliser des approches simplifiées, il conviendra d'envisager le recours à des variables de substitution dans le calcul des bénéfices non standards.
- 6) L'élaboration de règles visant à quantifier la fraction des bénéfices non standards soumis au nouveau droit d'imposition. Cela supposerait d'évaluer les mérites respectifs des approches suivantes :
  - a. L'adaptation des règles actuelles en matière de prix de transfert, en tenant compte des problématiques déjà décrites.

- b. L'utilisation d'une variable de substitution fondée sur les dépenses en capital, ce qui impliquera d'analyser :
    - i. l'approche retenue pour identifier les coûts relatifs aux activités et actifs entrant dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition ou exclus de celui-ci ;
    - ii. l'approche retenue pour déterminer et d'appliquer les « durées de vie utile » des différentes catégories de dépenses et d'investissements ; et
    - iii. les solutions à adopter lorsque le coût semble ne pas constituer pas un indicateur approprié de la valeur.
  - c. L'utilisation d'une variable de substitution fondée sur des prévisions du montant des revenus futurs.
  - d. L'utilisation d'une variable de substitution fondée sur des pourcentages fixes des bénéfices totaux non standards, notamment la possibilité de définir des pourcentages fixes différents en fonction de la branche d'activité considérée.
  - e. Toute autre variable de substitution qui pourrait être définie dans le cadre des travaux conduits dans ce domaine.
- 7) L'élaboration de règles d'attribution entre les juridictions du marché concernées des bénéficiés identifiés visés par le nouveau droit d'imposition, qui supposera l'examen des clés de répartition possibles, comme le chiffre d'affaires.
  - 8) La manière d'intégrer la méthode modifiée de partage des bénéfices résiduels dans le système existant de règles relatives aux prix de transfert, sans entraîner de double imposition ni de double non-imposition.
  - 9) D'autres difficultés techniques identifiées lors de l'analyse des questions précitées, étant précisé que le périmètre des travaux envisagés pourra, en tant que de besoin, être redéfini en cours de route.

*\* Une question fondamentale concernant la méthode modifiée de partage des bénéfices résiduels consiste à préciser si celle-ci serait appliquée aux groupes d'EMN dans leur ensemble ou si elle tiendrait compte des différentes branches d'activité et régions concernées. Cette question est abordée dans la suite du document.*

### 1.3. Méthode de la répartition fractionnaire

30. La méthode de répartition fractionnaire consiste à déterminer le montant des bénéfices soumis au nouveau droit d'imposition, sans établir de distinction entre bénéfices standards et bénéfices non standards. Pour estimer le montant des bénéfices réalisés par une entreprise non résidente, il est possible d'utiliser la rentabilité globale du groupe concerné (ou de sa branche d'activité), en procédant en trois étapes : i) déterminer les bénéfices à attribuer ; ii) choisir une clé de répartition ; et iii) appliquer cette formule pour attribuer une fraction des bénéfices aux juridictions du marché.

31. Aux fins d'étudier le développement d'une méthode de répartition fractionnaire, le programme de travail examinera un certain nombre de problématiques, notamment :

- Déterminer les options concernant le point de départ du calcul des bénéfices concernés soumis au mécanisme de répartition fractionnaire. De telles options



pourraient comprendre les bénéfices générés par l'entité à l'origine des ventes, déterminés selon les règles de prix de transfert actuelles, ou en appliquant une marge de bénéfice globale aux ventes locales, ou par le biais de toute autre mesure qui sera considérée appropriée.

- Envisager différentes clés de répartition qui pourraient être prises en compte pour concevoir une formule qui serait utilisée pour répartir les bénéfices concernés.
- Aborder l'interaction entre le cadre actuel pour la répartition des bénéfices avec l'approche de la répartition fractionnaire, en particulier si une décision est prise d'ajuster le montant des bénéfices attribuables à la juridiction de marché sur la base de la rentabilité globale du groupe ou de la branche d'activité concernés.

### 1.3. Répartition fractionnaire

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la méthode de la répartition fractionnaire. Ces questions et options devraient inclure :

- 10) L'élaboration et l'évaluation d'une méthode permettant de déterminer la fraction des bénéfices d'une entité ou d'un groupe non résident qui serait soumise au mécanisme de répartition fractionnaire, y compris la possibilité de prendre en compte la rentabilité globale.
- 11) Le choix du régime de comptabilité financière et la mesure qui serait employé pour calculer les bénéfices aux fins de cette méthode.
- 12) Le choix des facteurs (par exemple : effectifs, actifs, chiffre d'affaires, utilisateurs) qui serait retenus dans la formule de répartition des bénéfices considérés.
- 13) La définition de règles permettant de réconcilier l'effet de la méthode de répartition fractionnaire avec le système existant de règles relatives aux prix de transfert, sans entraîner de double imposition ni de double non-imposition. Ces règles indiqueraient, par exemple, comment la charge du nouveau droit d'imposition pourrait être partagée entre plusieurs entités du groupe d'EMN lorsque les bénéfices d'une entité non-résidente ont été calculés en tenant compte de la rentabilité globale du groupe.

### 1.4. Approches fondées sur la distribution

32. Compte tenu des demandes clairement exprimées en faveur de règles simples et aisément administrables, le programme de travail envisagera aussi la possibilité d'adopter des méthodes simplifiées. En ce sens, il est prévu d'examiner une approche simplifiée conciliant les deux objectifs suivants : attribuer davantage de bénéfices aux juridictions du marché ; et réduire les controverses actuelles quant à la valorisation appropriée des activités de marketing et de distribution. Contrairement à la méthode modifiée de partage des bénéfices résiduels, cette approche pourrait appréhender, en plus des bénéfices non standards, les bénéfices qui proviennent des activités standards liées au marketing et à la distribution.

33. Une possibilité serait de définir un bénéfice de référence dans la juridiction du marché pour les activités de marketing, de distribution, et relevant des utilisateurs. D'autres

options pourraient également être envisagées, par exemple, le bénéfice de référence pourrait augmenter en fonction de la rentabilité globale du groupe. Par le biais de ce mécanisme une partie des bénéfices non standards du groupe d'entreprises multinationales serait attribuée aux juridictions du marché. Le bénéfice de référence pourrait aussi être modifié par des variables supplémentaires afin de tenir compte, par exemple, d'écart relevés selon les secteurs d'activité ou les marchés.

34. La conception d'une telle approche nécessiterait de réfléchir sur le fait de savoir s'il faut envisager de répartir un bénéfice aux juridictions de marché qui aboutirait à une répartition finale – soit une répartition que les contribuables ou l'administration fiscale ne seraient pas en mesure de modifier en application des règles de prix de transfert actuelles. De façon alternative, une telle approche simplifiée pourrait être conçue pour permettre l'attribution d'un revenu plus élevé aux juridictions du marché selon les principes traditionnels des prix de transfert, comme dans les cas où une entreprise locale de distribution détient et contrôle tous les risques liés aux actifs incorporels à forte rentabilité.

35. Dans des scénarios qui impliquent une activité menée à distance, il faudra étudier la problématique de savoir si le montant du bénéfice (ce qui inclut le bénéfice de référence) imposable par la juridiction du marché concernée serait le même que pour les activités de marketing et de distribution qui sont menées au niveau local, et si ce montant devrait être réduit en utilisant une certaine méthode fractionnaire.

#### 1.4. Approches fondées sur la distribution

Le programme de travail analyserait les questions et options associées aux options fondées sur la distribution. Ces questions et options devraient inclure :

- 14) La définition de règles de calcul d'un montant de référence pour les bénéfices attribuables aux activités de marketing, de distribution et relevant des utilisateurs.
- 15) L'étude de la question de savoir dans quelle mesure, et selon quelles modalités, il conviendrait d'ajuster un tel montant de référence en fonction de la rentabilité globale d'un groupe ou d'autres facteurs pertinents pour attribuer une fraction des bénéfices standards et non standards aux juridictions du marché. Cela comprendrait l'étude de moyens pour répondre aux préoccupations liées au fait que le coût peut ne pas toujours être un indicateur approprié de la valeur.
- 16) L'étude de la question de savoir si le montant de référence pourrait être appliqué comme un rendement minimal ou maximal.
- 17) L'étude de la question de savoir dans quelle mesure, et selon quelles modalités, il conviendrait d'utiliser ces bénéfices ajustés ou ce rendement lorsque le groupe considéré n'a établi aucune présence fiscale dans la juridiction de marché.
- 18) La manière dont cette approche pourrait être réconciliée avec le système actuel de prix de transfert sans donner lieu à des situations de double imposition ou de double non imposition.

### 1.5. Évaluer la possibilité d'utiliser une segmentation régionale et par branche d'activité

36. La rentabilité obtenue par un groupe d'EMN peut varier considérablement suivant les branches d'activité et les régions considérées. Pour éviter que les nouvelles règles produisent des résultats non souhaités et des distorsions, et pour assurer un juste équilibre entre simplicité et précision, le programme de travail étudiera la possibilité de calculer les bénéfices soumis au nouveau droit d'imposition par branche d'activité ou par région.

#### 1.5. Segmentation régionale et par branche d'activité

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la segmentation régionale et par branche d'activité. Ces questions et options devraient inclure :

- 19) L'élaboration de règles applicables pour définir et délimiter les différentes branches d'activité aux fins de l'application des approches décrites ci-dessus, et l'évaluation de la faisabilité administrative résultant de l'adoption de telles règles. Comme ailleurs, il importe que ces règles puissent être mises en œuvre par des contribuables et des administrations fiscales disposant de ressources et de capacités différentes. Lors de l'élaboration de ces règles, il conviendrait de prendre en compte : i) les informations que les groupes d'EMN compilent déjà à ce jour (notamment à des fins comptables, réglementaires, ou en application d'une loi sur les valeurs mobilières) ; ii) la mesure dans laquelle ces informations pourraient être utilisées de manière fiable pour procéder à une segmentation par branche d'activité des groupes d'EMN ; et iii) toute autre information nécessaire.
- 20) La conception de règles ou de principes permettant la segmentation régionale des activités d'un groupe d'EMN aux fins de l'application des approches décrites ci-dessus. Un grand nombre des problématiques mentionnées au sujet de la segmentation par branche d'activité pourraient se révéler pertinentes lors de l'élaboration de ces règles et principes.

### 1.6. Définir des limites au nouveau droit d'imposition

37. Dès lors que les activités et les actifs entrant dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition ne seront pas, respectivement, conduites ou exploités par toutes les entreprises, il peut être opportun de délimiter ce champ d'application. Le programme de travail examinera différentes limitations qui pourraient s'appliquer selon la nature (par exemple : listes d'exceptions, régimes de protection et/ou autres critères) ou selon la taille (par exemple : seuils de chiffre d'affaires, ou autres facteurs pertinents) d'une entreprise considérée. À cet égard, la faisabilité d'une segmentation par branche d'activité et toute contrainte juridique liée à d'autres obligations internationales seront dûment prises en compte. Il faudra également étudier la question de savoir si, et dans quelle mesure, tout nouveau droit d'imposition serait applicable à certains éléments tels que les produits de base et autres produits primaires, et aux instruments financiers.

### 1.6. Définir des limites au nouveau droit d'imposition

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la définition de limites au nouveau droit d'imposition. Ces questions et options devraient inclure :

- 21) L'examen des limitations potentielles du champ d'application du nouveau droit d'imposition, en particulier par la conception de règles qui limitent le champ d'application du nouveau droit d'imposition selon la taille d'un groupe d'EMN ou d'une branche d'activité. Il conviendrait aussi d'examiner l'utilité de règles qui se focalisent sur leur champ d'application sur les entreprises relevant de certaines catégories ciblées par ces règles.
- 22) Enfin, il y aura lieu d'analyser si d'autres obligations internationales, par exemple issues de réglementations commerciales, doivent être prises en compte dans la conception de ces limitations.

### 1.7. Conception de règles relatives au traitement des pertes

38. Il sera important que les nouvelles règles de répartition des bénéfices soient applicables de façon effective à la fois aux bénéfices et aux pertes. Le programme de travail examinera les options envisageables pour appréhender les pertes au titre du nouveau droit d'imposition.

#### 1.7. Traitement des pertes

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la conception de règles relatives au traitement des pertes. Ces questions et options devraient inclure :

- 23) La mise au point de règles de répartition des bénéfices prévoyant un traitement symétrique pour les bénéfices et les pertes. À ce titre, les conséquences pratiques de cette approche devraient être examinées, notamment pour préciser les conditions et modalités de présentation d'une déclaration de revenus dans les juridictions du marché par un groupe d'EMN déficitaire.
- 24) La définition d'une approche de « compensation » des pertes, autorisant les groupes d'EMN à tenir un compte théorique cumulé de leurs pertes, étant entendu que les bénéfices seraient soumis au nouveau droit d'imposition uniquement une fois ce compte ramené à zéro par des bénéfices ultérieurs.
- 25) L'élaboration d'une approche hybride, reprenant certains éléments du traitement symétrique des bénéfices et des pertes et certaines caractéristiques de l'approche de « compensation » des pertes, pourrait également être envisagée.
- 26) La question de savoir si la totalité des pertes d'un groupe d'EMN, ou un sous-ensemble défini de celles-ci (telles que les pertes relatives à un secteur d'activité particulier, ou les pertes encourues dans une région ou une juridiction particulière), devrait être prise en considération au titre des approches décrites ci-dessus.

## 2. Nouvelles règles du lien

39. Le programme de travail s'emploiera à élaborer un concept de présence imposable à distance (présence imposable sans présence physique traditionnelle) et un nouvel ensemble de critères utilisés pour déterminer si cette présence imposable à distance existe. Le programme de travail étudiera également un nouveau concept de revenu imposable ayant sa source dans une juridiction (provenant de cette juridiction). Ce droit d'imposition ne serait généralement pas lié à une exigence de présence physique.

40. Établir une nouvelle règle du lien fondée sur une présence non physique qui autoriserait les juridictions du marché à imposer la fraction des bénéfices qui leur est attribuée en application des nouvelles règles de répartition des bénéfices nécessiterait d'évaluer les mérites respectifs de différentes approches, à savoir :

- une révision de la définition d'un « établissement stable » (ES) figurant à l'article 5 du Modèle de l'OCDE<sup>5</sup> et des modifications consécutives potentielles de l'article 7 du Modèle de l'OCDE ;
- la mise au point d'une règle autonome qui donnerait naissance à un lien nouveau et distinct, sous la forme d'une nouvelle présence imposable ou d'un nouveau concept de source imposable.

### 2.1. Nouvelle règle du lien et autres problématiques connexes en rapport avec les conventions fiscales

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à une nouvelle règle du lien. Ces questions et options devraient inclure :

1. La mise au point d'une nouvelle règle du lien qui intégrerait le concept novateur de présence économique dans une juridiction du marché afin de refléter la transformation de l'économie, non limitée par l'exigence de présence physique, et qui permettrait aux juridictions du marché d'exercer des droits d'imposition sur la fraction des bénéfices qui leur serait attribuée en application des nouvelles règles de répartition des bénéfices. Il faudrait pour cela évaluer les mérites relatifs de différentes approches, et formuler des recommandations sur les aspects suivants :
  - a. modifier les articles 5 et 7 du Modèle de l'OCDE afin d'établir qu'un ES est présumé exister lorsqu'un groupe d'EMN participe à distance, mais de façon significative et durable, à l'économie d'une juridiction, et d'intégrer les nouvelles règles de répartition des bénéfices. Cela nécessiterait également d'examiner les conséquences éventuelles d'une telle modification sur d'autres dispositions qui font intervenir le concept d'ES (articles 10-13, 15, 21, 22, et 24) ainsi que d'autres aspects (comme la TVA et les cotisations de sécurité sociale) ;
  - b. à défaut, introduire une nouvelle disposition autonome qui conférerait aux juridictions du marché le droit d'imposer la fraction des bénéfices qui leur serait attribuée en application des nouvelles règles de répartition des bénéfices. Cela nécessiterait de travailler sur les aspects suivants :

- identifier et définir une nouvelle présence imposable non physique distincte du concept d'ES ;
  - identifier et définir un nouveau concept de revenu imposable dans la juridiction de la source (revenu provenant d'une source particulière dans une juridiction) ; et
  - l'interaction entre la nouvelle présence imposable ou le nouveau concept de revenu dans la juridiction de la source et des dispositions existantes (et notamment les dispositions qui régissent la non-discrimination).
2. L'étude et l'élaboration d'indicateurs de la participation à distance, mais de façon significative et durable, d'un groupe d'EMN à l'économie d'une juridiction du marché. Cela nécessiterait d'examiner les aspects suivants :
    - a. la fixation d'un seuil de chiffre d'affaires local sur longue période (monétaire et temporel) ; et
    - b. une série d'indicateurs supplémentaires qui, combinés à un chiffre d'affaires local sur longue période, serviraient à mettre en évidence, en dehors de la simple activité de vente, un lien entre ce chiffre d'affaires et l'interaction du groupe d'EMN avec l'économie d'une juridiction.
  3. La nécessité de modifier une ou plusieurs autres dispositions conventionnelles, comme l'article 9, afin de permettre aux juridictions du marché d'exercer leurs droits d'imposition sur la fraction des bénéfices qui leur serait attribuée en application des nouvelles règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices.
  4. Les éléments à prendre en compte pour garantir la sécurité juridique en matière fiscale, la facilité de gestion et des procédures efficaces de prévention et de règlement des différends.

### 3. Mise en œuvre du nouveau droit d'imposition

#### 3.1. Élimination de la double imposition

41. Les propositions formulées au titre de ce Pilier peuvent, en fonction des options de conception finalement retenues, envisager de réattribuer des droits d'imposition sur une fraction des bénéfices d'un groupe d'EMN (quelle qu'en soit la définition) plutôt que sur les bénéfices générés par des transactions ou des activités spécifiques entreprises par des entités distinctes. Par conséquent, il n'est pas toujours possible de déterminer avec précision le ou les membres du groupe d'EMN qui perçoivent les bénéfices correspondants. Cela conduit à se demander comment, en pratique, les juridictions de la source exerceraient les droits d'imposition réattribués, et comment les juridictions de résidence allégeraient la double imposition grevant les bénéfices concernés. Il est également admis que le nouveau droit d'imposition peut soulever des nouvelles questions relativement au caractère approprié des mécanismes existants d'allègement de la double imposition.

42. Le programme de travail traitera ces questions et, en particulier, analysera l'efficacité des dispositions conventionnelles (et des dispositions nationales) existantes et la nécessité d'élaborer des dispositions nouvelles ou améliorées. On réfléchirait également à la mise en place d'un cadre ou d'un accord amiable entre autorités compétentes, de portée multilatérale, qui fournirait un encadrement additionnel.

43. En outre, le programme de travail examinera les procédures actuelles de prévention et de règlement des différends dans le contexte des nouvelles règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices et, si nécessaire, préconisera d'apporter des modifications ou des améliorations à ces procédures, y compris les procédures d'arbitrage, les accords multilatéraux entre autorités compétentes, etc.

44. Le cas échéant, on pourrait également déterminer si une évaluation des risques coordonnée à l'échelle multilatérale pourrait être utile pour appliquer les nouvelles règles du lien et de répartition des bénéfices et formuler des recommandations correspondantes. Ces travaux pourraient être éclairés par les activités en cours du Forum sur l'administration fiscale, et notamment le Programme ICAP (*International Compliance Assurance Programme*).

### 3.1. Élimination de la double imposition et règlement des différends

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à l'élimination de la double imposition et à la prévention et au règlement des différends en liaison avec les nouvelles règles du lien et de répartition des bénéfices. Ces questions et options devraient inclure :

- 27) L'efficacité des dispositions conventionnelles existantes et la nécessité d'élaborer des dispositions nouvelles ou améliorées propres à garantir l'élimination de la double imposition dans le cadre des nouvelles règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices. Ces travaux devraient examiner en particulier :
- a. dans quelle mesure, en vertu des nouvelles règles de répartition des bénéfices, une identification claire du contribuable concerné par la réattribution du revenu permettrait aux mécanismes existants d'élimination de la double imposition prévus dans les conventions fiscales et les législations nationales de continuer à bien fonctionner ;
  - b. l'efficacité du mécanisme existant d'allègement de la double imposition économique au moyen d'ajustements appropriés prévus à l'article 9(2) du Modèle de l'OCDE et la nécessité d'actualiser ce mécanisme ou de le compléter compte tenu des nouvelles règles de répartition des bénéfices ;
  - c. l'efficacité des mécanismes existants pour éliminer la double imposition juridique en appliquant la méthode de l'exemption ou de l'imputation, et la nécessité d'actualiser ces mécanismes ou de les compléter compte tenu des nouvelles règles de répartition des bénéfices.
- 28) L'interaction entre le nouveau droit d'imposition et les droits d'imposition existants – en particulier ceux qui autorisent le prélèvement de retenues d'impôt sur les paiements (paiements de redevances ou paiements pour prestation de

services) faisant partie du revenu réattribué. La formulation de recommandations appropriées en vue d'établir de nouvelles règles ou instructions destinées à coordonner l'application de ces droits d'imposition dans la juridiction du marché serait également étudiée.

- 29) Les procédures actuelles de prévention et de règlement des différends, dans le contexte des nouvelles règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices. Si nécessaire, des recommandations appropriées seraient formulées en vue de modifier ou d'améliorer ces règles. Étant donné que, avec certaines options, les nouvelles approches auront une portée multilatérale plus marquée, il faudrait déterminer dans quelle mesure ces procédures existantes doivent être mises à jour parce qu'elles portaient essentiellement sur le règlement de différends bilatéraux. Il faudra notamment évaluer la nécessité de recourir à des approches multilatérales pour prévenir et régler les différends.
- 30) L'opportunité de procéder à une évaluation des risques coordonnée au niveau multilatéral pour appliquer les nouvelles règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices. Ces travaux devraient être éclairés par les activités actuelles menées au sein du Forum sur l'administration fiscale.

### 3.2. Administration

45. La mise en œuvre de ces approches nécessiterait dans un premier temps d'identifier le contribuable qui supporte la charge fiscale et les obligations de déclaration. Lorsque la charge fiscale est attribuée à une entité qui n'est pas résidente de la juridiction d'imposition et qui ne possède pas de succursale dans cette juridiction, il serait nécessaire de réfléchir à des mécanismes de perception et d'application spécifiques. Le programme de travail devra examiner ces questions de perception et d'application et élaborer des recommandations correspondantes.

46. Une option pourrait consister à concevoir des mécanismes simplifiés de perception basés sur l'identification des fournisseurs. Un mécanisme simplifié de perception basé sur l'identification des fournisseurs, associé à des mécanismes renforcés d'échange de renseignements et de coopération, pourrait être suffisant pour assurer l'application de la solution retenue et la perception de l'impôt. Néanmoins, à titre complémentaire, un mécanisme de retenue à la source sera aussi envisagé dans le programme de travail, lorsqu'il n'entraîne pas de double imposition.

47. L'application efficace de l'une quelconque des approches retenues nécessiterait probablement de recueillir un certain nombre de données (bénéfices totaux, bénéfices totaux par branche d'activité, ventes, utilisateurs, etc.) qui devraient être mises à la disposition non seulement des administrations fiscales, mais aussi du groupe d'EMN et du contribuable proprement dit. En tout état de cause, la mise en œuvre de ces approches nécessiterait probablement de réunir des données supplémentaires et s'accompagnerait de nouvelles obligations documentaires et déclaratives. Le programme de travail devra élaborer des recommandations relatives à un système permettant de communiquer et de diffuser les informations requises pour gérer le nouveau droit d'imposition. Ce système pourrait s'inspirer du cadre et de la technologie utilisés pour l'échange des déclarations pays par pays au titre de l'Action 13 du BEPS. Les données pourraient être réunies dans



une déclaration séparée, car les déclarations pays par pays servent uniquement à faciliter l'évaluation des risques.

48. En outre, le programme de travail examinera les difficultés qui surviennent pour déterminer et signaler l'emplacement des ventes.

### 3.2. Administration

Le programme de travail analyserait les questions et les options associées à l'administration du nouveau droit d'imposition. Ces questions et options devraient inclure :

- 31) La mise au point des mesures requises pour assurer une administration efficace du nouveau droit d'imposition. Il s'agirait d'étudier des mécanismes de perception, y compris fondés sur une retenue à la source, des obligations déclaratives et des mécanismes de transmission de ces informations aux autorités fiscales.
- 32) Les questions techniques et pratiques qui pourraient se poser pour déterminer et signaler l'emplacement des ventes, et notamment :
  - a. déterminer la destination finale des ventes à distance, des ventes sur un marché via des intermédiaires situés dans un pays tiers, des ventes réalisées dans le cadre de modèles d'affaires multi-faces dans lesquels les utilisateurs et les consommateurs sont situés dans des juridictions différentes, des ventes de produits intermédiaires ou encore la destination finale des services ;
  - b. la nécessité d'établir de nouvelles obligations déclaratives ; et
  - c. la nécessité de protocoles nouveaux et/ou révisés pour l'échange d'informations entre les juridictions.

### 3.3. Modification des conventions fiscales existantes

49. Pour être déployée avec succès, toute proposition visant à attribuer des droits d'imposition sur une fraction des bénéfices commerciaux d'une entreprise non résidente sans présence physique et en dérogeant au principe de pleine concurrence impliquerait de modifier les conventions fiscales existantes. Diverses approches pourraient être envisagées pour rationaliser la mise en œuvre de ces modifications, et ces options devraient être étudiées plus avant dans le programme de travail en tenant compte de la nature précise des changements à apporter.

### 3.3. Modification des conventions fiscales

Le programme de travail analyserait les questions et les options associées à la modification des conventions fiscales, en s'assurant que toutes les parties qui s'engagent à apporter les changements puissent les mettre en œuvre sensiblement en même temps. Ces questions et options devraient inclure :

1. Les moyens de coordonner la mise en œuvre effective des modifications conventionnelles requises pour instaurer les nouvelles règles du lien et de

répartition des bénéfices et pour résoudre les problèmes de double imposition et les différends connexes.

2. Les mérites relatifs de la mise en œuvre de ces modifications conventionnelles en adaptant ou complétant la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales afin de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (l'Instrument multilatéral, ou IM) de manière à pouvoir apporter de nouvelles modifications aux conventions existantes, ou en établissant une nouvelle convention multilatérale.
- 3.

## Notes

<sup>1</sup> Voir les paragraphes 17 à 28 du Document de consultation publique.

<sup>2</sup> Voir les paragraphes 29 à 49 du Document de consultation publique.

<sup>3</sup> Voir les paragraphes 50 à 54 du Document de consultation publique.

<sup>4</sup> Aux fins de ce programme de travail, le terme « juridiction du marché » désigne la juridiction dans laquelle se trouvent les clients de l'entreprise, ou, s'agissant d'entreprises qui fournissent des services à d'autres entreprises, la juridiction dans laquelle ces services sont utilisés. Dans de nombreux modèles d'affaires à forte composante numérique, cette définition couvrirait la juridiction dans laquelle se trouve l'utilisateur, soit parce que celui-ci acquiert des biens ou des services directement auprès d'un fournisseur en ligne, soit parce qu'un fournisseur en ligne cible cet utilisateur en assurant des services pour une autre entreprise (comme des services de publicité).

<sup>5</sup> Ce qui importe, bien entendu, c'est ce que contiennent les conventions fiscales bilatérales ou multilatérales existantes, qu'elles soient fondées ou non sur le Modèle de l'OCDE. Par souci de clarté et de commodité, la présente note traite du Modèle de l'OCDE.



## Chapitre III – Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (Pilier 2)

50. Dans le cadre du Pilier 2, les membres du Cadre inclusif ont décidé d'étudier une approche qui laisserait les juridictions libres de déterminer leur propre système fiscal – elles auraient ainsi le choix de mettre en place un impôt sur les bénéficiaires des sociétés et d'en définir les taux<sup>1</sup>, tout en envisageant le droit d'autres juridictions d'appliquer les règles analysées ci-dessous lorsque les revenus sont taxés à un taux effectif inférieur à un taux minimum. Dans ce contexte et sans préjuger d'une approbation ultérieure, les membres du Cadre inclusif se sont entendus sur un programme de travail qui étudie une règle d'inclusion, une règle de substitution, une règle relative aux paiements insuffisamment imposés et une règle d'assujettissement à l'impôt. Ils ont également décidé d'analyser, dans le cadre de ce programme de travail, les questions relatives à la coordination des règles, à leur simplification, aux seuils, à leur compatibilité avec les obligations internationales ainsi que d'autres problématiques susceptibles d'être soulevées au cours des travaux.

51. Conformément à la Note de politique intitulée *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, approuvée le 23 janvier 2019, les membres du Cadre inclusif conviennent que toute règle qui serait élaborée au titre de ce Pilier ne devrait pas conduire à une imposition en l'absence de bénéfice économique, ni faire naître une double imposition.

52. Cette section présente la proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) qui cherche à répondre aux risques de BEPS qui subsistent en matière de transfert de bénéficiaires vers des entités soumises à une imposition nulle ou très faible. Dans un premier temps, elle décrit le contexte général, en ce compris les justifications qui sous-tendraient cette proposition, avant de résumer le fonctionnement des règles envisagées et de faire la synthèse des questions qui seront traitées dans le cadre du programme de travail.

53. Si les mesures issues du paquet BEPS ont permis de mieux aligner la fiscalité sur la création de valeur et de colmater les brèches qui, dans l'architecture fiscale internationale, sont à l'origine de cas de double non-imposition, certains membres du Cadre inclusif estiment que ces mesures n'offrent pas encore de solution complète face aux risques que continuent de faire peser les structures qui transfèrent leurs bénéficiaires à des entités situées dans des juridictions à fiscalité nulle ou très faible. Ces membres sont d'avis que le transfert de bénéficiaires concerne particulièrement élevé les bénéficiaires en lien avec des actifs incorporels, prédominants dans l'économie numérique, mais également, dans un contexte plus général, dès lors par exemple que des entités de groupe financées par fonds propres dégagent des bénéficiaires, à partir d'activités de prêts intra-groupe ou d'autres activités similaires, bénéficiaires qui sont peu ou pas imposés dans les juridictions où elles sont établies<sup>2</sup>.

54. La proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition s'inscrit dans ce contexte. Elle a pour prémisses que l'absence d'action multilatérale présente le risque d'actions unilatérales non concertées, dans le double objectif d'attirer une base

fiscale supplémentaire tout en consolidant celle existante, ce qui serait préjudiciable à l'ensemble des pays, petits ou grands, développés ou en développement, ainsi qu'aux contribuables. Elle part du postulat qu'une action globale est nécessaire pour mettre un terme à une course néfaste au « moins disant » fiscal, ce qui, faute de mesures, exposerait au risque de déplacer l'imposition destinée à financer les biens publics vers des bases moins mobiles comme le travail ou la consommation, sapant par là même la souveraineté fiscale des nations et de leurs législateurs élus. Elle affirme que les pays en développement, en particulier ceux dont les marchés sont plus petits, pourraient sortir perdants d'une telle course. Au cours des dernières décennies, les incitations fiscales se sont répandues dans les pays en développement qui tentent par ce moyen d'attirer et de conserver l'investissement direct étranger<sup>3</sup>. Certaines études ont révélé que dans certains pays en développement, les incitations fiscales peuvent s'avérer superflues pour attirer des investissements<sup>4</sup>. Les pertes de recettes imputables aux incitations fiscales peuvent en outre réduire les possibilités d'affecter des ressources publiques à des investissements indispensables dans les infrastructures, les services publics ou la protection sociale, et entraver les efforts des pays en développement pour mobiliser leurs ressources intérieures. Des éléments montrent que, dans les pays en développement, des incitations fiscales sont fréquemment accordées dans des circonstances où les pouvoirs publics subissent des pressions de la part des entreprises pour les obtenir<sup>5</sup>. En fonction de sa conception définitive, la proposition GloBE pourrait avoir pour effet de protéger les pays en développement des pressions qu'ils subissent pour octroyer des incitations inefficaces et ainsi les aider à mieux mobiliser leurs ressources intérieures en leur donnant les moyens d'imposer effectivement le rendement des investissements réalisés sur leur territoire. Aussi, cette proposition va dans le sens de l'instauration d'un cadre multilatéral, en vue de parvenir à un résultat équilibré qui limite les distorsions induites par les impôts directs sur les décisions d'investissement et d'implantation d'entreprise. La proposition est également conçue pour agir comme filet de sécurité pour le Pilier 1 dans les situations où les bénéficiaires seraient comptabilisés dans une juridiction où le taux d'imposition est inférieure au taux minimum

55. Étant donné, comme indiqué dans le Rapport sur l'Action 1, qu'il serait difficile, pour ne pas dire impossible, d'isoler l'économie numérique du reste de l'économie à des fins fiscales, il a été convenu que la portée de cette proposition de lutte contre l'érosion de la base d'imposition ne se limiterait pas aux seules entreprises à forte composante numérique. Centrée sur les problématiques de BEPS en suspens, elle présente une solution pour que les entreprises qui exercent leurs activités à l'international paient un impôt minimum de manière systématique. Ce faisant, elle contribue à apporter une réponse aux problématiques de BEPS qui subsistent, liées à la numérisation de l'économie, dès lors que les entreprises du numérique sont souvent particulièrement bien placées pour recourir à des structures d'optimisation via un transfert de bénéfices du fait de l'importance relative des actifs incorporels dans la génération de bénéfices.

## 1. Proposition GloBE

56. Cette proposition vise à apporter une solution aux problématiques de BEPS en suspens moyennant l'élaboration de deux règles interconnectées :

- 1) une *règle d'inclusion du revenu* visant à imposer le revenu des succursales étrangères ou des entités contrôlées, dès lors que celui-ci a été soumis à l'impôt à un taux effectif inférieur à un taux minimum ; et
- 2) un *impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition* qui consisterait à refuser une déduction ou à prélever une imposition de source (y compris la retenue à la source), conjointement avec toute modification nécessaire des conventions de double imposition, au titre de certains paiements, à moins que ces paiements n'aient été soumis à l'impôt à un taux égal ou supérieur au taux minimum.

57. La mise en œuvre de ces règles supposerait de modifier la législation interne des pays ainsi que les conventions de double imposition, et serait assortie d'un mécanisme visant à coordonner les règles ou à en définir l'ordre d'application, afin d'éviter le risque de double imposition économique qui pourrait autrement survenir dans l'hypothèse où plusieurs juridictions tenteraient de les appliquer à la même structure ou aux mêmes montages.

58. Ces règles combinées ont pour but d'influer sur le comportement des contribuables comme sur celui des juridictions, ce qui devrait limiter l'incidence des règles sur les recettes des juridictions. Au contraire, l'ordre de priorité des règles devra être déterminé en se référant aux principes gouvernant la conception de bonnes règles, en ce incluant l'efficacité, la simplicité et la transparence.

## 2. Règle d'inclusion du revenu

59. La règle d'inclusion du revenu fonctionnerait comme un impôt minimum, en exigeant des actionnaires qui détiennent une participation dans une société de comptabiliser une part appropriée des bénéfices réalisés par cette société dès lors que ces bénéfices n'ont pas été soumis à un taux effectif d'imposition supérieur à un taux minimum. Cette règle pourrait compléter les règles relatives aux SEC en vigueur dans une juridiction.

60. Les bénéfices du groupe d'EMN considéré seraient ainsi, en vertu de la règle d'inclusion du revenu, imposés à un taux minimum, ce qui réduirait l'incitation à attribuer des bénéfices à des entités faiblement imposées à des fins fiscales. Cette règle aurait pour effet de protéger la base d'imposition de la juridiction de la société mère ainsi que d'autres juridictions dans lesquelles le groupe considéré exerce ses activités, tout en diminuant l'incitation à mettre en place des mécanismes de financement intra-groupe, comme une surcapitalisation, ou d'autres structures d'optimisation fiscale qui transfèrent des bénéfices vers les entités du groupe qui sont imposées à un taux effectif inférieur au taux minimum.

## 2.1. Application d'un impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum

61. Le programme de travail étudierait une règle d'inclusion qui imposerait un taux d'imposition minimum. Cette approche est conforme à la politique consistant à établir un plancher sur les taux d'imposition en veillant à ce qu'une entreprise multinationale (EMN) soit assujettie à l'impôt sur son revenu global au taux minimum quel que soit l'emplacement de son siège social. Une exception à ce principe pourrait être envisagée dans le cas des revenus imposés à un taux inférieur au taux minimum et bénéficiant d'un régime préférentiel dommageable. Ces revenus seraient alors imposés au taux le plus élevé entre le taux minimum et le taux interne de droit commun.

62. D'un point de vue général, il est envisagé que cette règle s'appliquerait lorsque le revenu n'est pas imposé au moins au niveau minimum, c'est-à-dire qu'il servirait de complément pour atteindre le taux minimum d'imposition<sup>6</sup>. Un complément à concurrence d'un taux minimum augmente la probabilité que la proposition aboutisse à une norme mondiale transparente et simple qui fixe un plancher pour la concurrence fiscale et facilite l'élaboration de règles cohérentes et coordonnées. Elle augmenterait encore la probabilité de parvenir à des conditions de concurrence équitables tant pour les juridictions que pour les entreprises multinationales et réduirait l'incitation aux stratégies d'optimisation via la délocalisation de siège et d'autres restructurations destinées à tirer avantage de taux d'imposition effectifs inférieurs au seuil.

63. Un impôt minimum lié au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun de chaque pays donnerait lieu à un cadre international plus complexe et opaque étant donné les écarts importants entre les taux d'impôt sur les sociétés des membres du Cadre inclusif. Pour les juridictions où les taux d'impôt sur les sociétés sont élevés, une telle règle créerait un effet cliquet pour le revenu ayant été assujetti à l'impôt à un taux d'imposition avoisinant le seuil du taux d'imposition minimum.

## 2.2. Utilisation d'un pourcentage fixe

64. Le programme de travail étudierait une approche utilisant un pourcentage fixe plutôt qu'un pourcentage du taux d'impôt sur les sociétés de la juridiction mère ou une fourchette ou un corridor de taux d'impôt sur les sociétés.

65. Bien qu'il existe un précédent dans le contexte des règles SEC consistant à se référer à un pourcentage du taux d'imposition de la juridiction où est établie la société mère, une telle approche donnerait lieu à des variations importantes des taux utilisés en vertu de la règle d'inclusion, et aboutirait à concevoir règle qui ne serait pas conforme aux objectifs visés par la proposition GloBE concernant les risques associés à une imposition à taux faible. Elle n'aboutirait pas à des conditions de concurrence équitables et rendrait difficile la coordination d'une telle règle avec la règle relative aux paiements insuffisamment imposés, ce qui augmenterait considérablement le risque de double imposition.

66. Une autre approche possible consisterait à utiliser une fourchette ou un corridor de taux minimaux en fonction d'autres éléments de la règle d'inclusion qui ont une incidence sur le taux d'imposition effectif. Toutefois, il serait difficile pour les juridictions de quantifier l'incidence des différentes caractéristiques conceptuelles et de déterminer comment cela se traduirait par un taux approprié, ce qui occasionnerait des résultats potentiellement arbitraires et moins transparents. Ceci rendrait la coordination des règles plus difficile pour les juridictions, augmentant ainsi les coûts de conformité et d'administration, et entraînerait un risque accru de double imposition.

67. Une approche fondée sur un taux d'imposition fixe est l'option la plus simple du point de vue de la conception de la règle. Il offre une plus grande transparence et facilite la coordination des règles, réduisant ainsi les coûts d'administration et de conformité. Elle aide également à maintenir des règles du jeu équitables pour les juridictions et les contribuables, et réduit l'incitation aux délocalisations de siège et autres restructurations pour des raisons fiscales.

### 2.3. Exploration de mesures de simplification

68. Le programme de travail part du postulat qu'en principe, la base imposable serait déterminée par référence aux règles que les juridictions utilisent déjà pour calculer le revenu d'une filiale étrangère en vertu de leurs règles sur les SEC ou, en l'absence de règles sur les SEC, pour les fins de l'impôt sur les sociétés au niveau national. Une telle approche signifie toutefois que chaque filiale d'une multinationale devrait recalculer son bénéfice conformément aux règles de calculs de la base imposable dans la juridiction mère. Il peut en résulter des coûts de conformité significatifs et des situations où des différences techniques et structurelles entre le calcul de la base imposable dans la juridiction mère et dans la juridiction filiale pourraient aboutir à ce qu'une filiale par ailleurs très imposée soit traitée comme ayant un taux d'imposition effectif faible pour des raisons sans rapport avec les orientations politiques sous-jacentes à la proposition GloBE.

69. Par exemple, les différences entre pays dans le traitement des pertes reportables et le moment de la comptabilisation des produits et des charges pourraient avoir une incidence sur le calcul du taux effectif d'imposition dans les différentes juridictions. Des différences structurelles dans la conception des bases imposables des différentes juridictions pourraient entraîner l'application de la règle dans des cas n'ayant pas donné lieu aux préoccupations qui ont vocation à être couvertes par la règle d'inclusion du revenu.

70. Afin d'améliorer la conformité et la faisabilité administrative pour les contribuables et les administrations fiscales, et de neutraliser l'impact des différences structurelles dans le calcul de la base imposable, le programme de travail étudiera des simplifications. Des simplifications pourraient également contribuer à rendre les règles plus transparentes et à faciliter la coordination dans l'application de ces règles.

71. Une simplification pourrait consister à partir des règles comptables financières pertinentes, sous réserve de tout ajustement qui serait convenu comme nécessaire. Le point de départ d'une telle approche pourrait être les comptes financiers établis en vertu des lois et des normes comptables pertinentes du pays de constitution ou d'établissement, qui seraient soumis à des ajustements convenus pour tenir compte des différences temporelles et permanentes entre les règles fiscales et financières. D'autres mesures de simplification pourraient également être étudiées dans le cadre du programme de travail.



### 2.1. Règle d'inclusion

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la conception de la règle d'inclusion du revenu. Ces questions et options devraient inclure :

- 3) Une règle fonctionnant comme un complément d'impôt à concurrence d'un taux minimum, mais avec une inclusion au taux de droit commun (taux plein) pour les revenus imposés à un taux inférieur au taux minimum et bénéficiant d'un régime préférentiel dommageable.
- 4) Un test permettant de déterminer si un revenu a été soumis à un taux minimum effectif d'imposition, dans le cadre duquel :
  - a. le taux d'imposition serait basé sur un pourcentage fixe,
  - b. la base d'imposition serait en principe déterminée par référence aux règles applicables dans la juridiction de l'actionnaire, mais
  - c. des simplifications seraient envisagées en vue d'alléger les coûts de conformité et d'éviter les conséquences fortuites, en réfléchissant à l'utilisation possible de règles de comptabilité financière pour déterminer le revenu net (en procédant aux ajustements appropriés, y compris pour les pertes et le moment de la comptabilisation du revenu et des dépenses).
- 5) L'utilisation d'exclusions et leur effet possible, y compris pour :
  - a. les régimes conformes aux standards de l'Action 5 du BEPS sur les pratiques fiscales dommageables, et d'autres exceptions fondées sur des critères de substance, en observant toutefois que ces exceptions affaibliraient l'objectif et l'efficacité de la proposition ;
  - b. un rendement sur les actifs corporels ;
  - c. les sociétés contrôlées qui réalisent des transactions avec des parties liées inférieures en deçà d'un certain seuil ;
- 6) Différentes options d'agrégation<sup>(1)</sup>, allant d'une agrégation des revenus au niveau de l'entité à une agrégation au niveau du groupe mondial, en se focalisant particulièrement sur l'agrégation au niveau de la juridiction par rapport à celle au niveau mondial ; et
- 7) Toutes les autres questions d'ordre conceptuel et technique pertinentes, y compris :
  - a. la coordination avec d'autres règles fiscales internationales, comme les règles en matière de retenue d'impôt et d'autres règles d'imposition dans l'État de la source, les règles relatives aux prix de transfert et les ajustements correspondants, les règles relatives aux SEC et d'autres règles d'inclusion du revenu ;
  - b. la coordination entre les règles d'inclusion du revenu lorsque, par exemple, plusieurs juridictions sont susceptibles d'appliquer la règle dans le cadre d'une chaîne de participation ;
  - c. les seuils de participation ;
  - d. les règles de répartition du revenu et de calcul de l'impôt payé sur ce revenu ; et
  - e. les règles de calcul de l'impôt dû par l'investisseur.

<sup>(1)</sup> L'agrégation des revenus désigne la capacité des contribuables à agréger des revenus fortement imposés et des revenus faiblement imposés pour parvenir à un taux d'imposition agrégé qui soit supérieur au taux minimum.

72. Il est nécessaire de s'assurer que la règle d'inclusion du revenu s'applique aux succursales étrangères ainsi qu'aux filiales étrangères. Par exemple, dans le cas de bénéfices attribuables à des succursales étrangères exonérées d'impôt, ou qui proviennent d'actifs immobiliers étrangers exonérés d'impôt, la règle d'inclusion du revenu pourrait prendre la forme d'une règle de substitution qui supprimerait le bénéfice d'une pour les revenus d'une succursale ou pour les revenus provenant de biens immobiliers étrangers accordé en vertu d'une convention fiscale, et appliquerait à la place la méthode d'imputation dès lors que ce revenu a été soumis à un faible taux effectif d'imposition dans la juridiction étrangère.

## 2.2. Règle de substitution

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la conception de la règle de substitution. Ces questions et options devraient inclure :

- 8) La conception d'une règle de substitution pour les conventions fiscales qui permettrait, à l'État de résidence d'appliquer la méthode d'imputation plutôt que la méthode d'exemption lorsque les bénéfices attribuables à un établissement stable (ES) ou générés par des actifs immobiliers (qui ne sont pas attribués à un ES) sont imposés à un taux effectif inférieur au taux minimum ; et
- 9) Une règle qui soit, dans toute la mesure du possible, simple à mettre en œuvre et à administrer.

## 3. Impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition

73. L'introduction d'un impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition constitue le second élément clé de cette proposition. Cette règle complète la règle d'inclusion du revenu en permettant à la juridiction considérée de se prémunir contre les paiements entraînant une érosion de l'assiette fiscale. Plus précisément, cette composante de la proposition analyserait les deux volets suivants :

- une *règle relative aux paiements insuffisamment imposés*, qui consisterait à refuser une déduction ou à prélever un impôt à la source (en ce incluant une retenue à la source)<sup>7</sup> au titre d'un paiement réalisé au profit d'une partie liée lorsque ce paiement n'a pas été imposé à un taux minimum ; et
- une *règle d'assujettissement à l'impôt* qui déclinerait le droit à une déduction ou un montant proportionnel de toute déduction à moins que ces paiements ne soient sujets à imposition à un taux minimum.

74. Le principe de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés refuse les déductions ou le montant proportionnel de toute déduction au titre de certains paiements à une partie liée à moins que ces paiements aient été soumis à un taux effectif d'imposition minimum.

### 3.1. Règle relative aux paiements insuffisamment imposés

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la conception de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés. Ces questions et options devraient inclure :

- 1) Une règle qui aboutirait à un équilibre entre plusieurs principes conceptuels, incluant la capacité à réaliser efficacement l'objectif affiché, la compatibilité et la coordination avec d'autres règles, la prévention des risques de double imposition et d'imposition au-delà du bénéfice économique, et la limitation des coûts de conformité et des coûts administratifs ; et
- 2) Un ensemble d'options de conception différentes, ce qui implique d'examiner :
  - a. les types de paiements à des parties liées couverts par la règle (y compris des mesures visant à traiter les paiements transitant par des sociétés relais et les paiements indirects) ;
  - b. le test permettant de déterminer si un paiement est « insuffisamment imposé », en tenant compte des situations de pertes;
  - c. la nature, la portée et le mode opératoire de l'ajustement à opérer en vertu de la règle (y compris la question de savoir s'il doit être appliqué au montant brut du paiement ou seulement au revenu net) ; et
  - d. l'utilisation potentielle et les effets des exclusions, y compris celles qui sont mentionnées dans l'Encadré 2.1 ci-dessous.

75. La proposition comporte également une règle d'assujettissement à l'impôt qui pourrait compléter la règle relative aux paiements insuffisamment imposés en soumettant un paiement à une retenue à la source ou à d'autres prélèvements à la source et en refusant les avantages prévus par les conventions à certains éléments de revenu lorsque le paiement n'est pas imposé à un taux d'imposition minimum. Cette règle envisage d'apporter certaines modifications au périmètre ou au mode opératoire des avantages conventionnels suivants, en donnant la priorité aux intérêts et aux redevances :

- a. la limitation du droit d'imposer les bénéfices d'un non-résident, sauf s'ils peuvent être attribués à un établissement stable (article 7 du Modèle de Convention de l'OCDE)
- b. l'obligation de procéder à un ajustement corrélatif en cas d'ajustement à la hausse des prix de transfert effectué par l'autre État contractant (article 9 du Modèle de Convention de l'OCDE)
- c. la limitation du droit d'imposition les dividendes dans l'État de la source (article 10 du Modèle de Convention de l'OCDE)
- d. les limitations du droit d'imposer les intérêts, redevances et plus-values dans l'État de la source (articles 11-13 du Modèle de Convention de l'OCDE)
- e. l'attribution exclusive des droits d'imposition des autres revenus à l'État de résidence (article 21 du Modèle de Convention de l'OCDE)

76. Il existe un certain nombre de questions de portée plus large qui pourraient être étudiées concernant la règle d'assujettissement à l'impôt, y compris les avantages d'une approche fondée sur une retenue à la source plutôt que sur le refus de déduction, le degré de recoupement avec la règle relative aux paiements insuffisamment imposées et des questions temporelles, en tenant compte également du principe général selon lequel toute règle devrait inclure des mesures visant à éviter la double imposition.

77. La proposition envisage également d'étudier l'application d'une règle d'assujettissement à l'impôt à des parties indépendantes en ce qui concerne les articles 11 et 12 du Modèle de Convention de l'OCDE. Le programme de travail analyserait les zones à risque qui pourraient justifier d'étendre la règle aux entités indépendantes ou à d'autres avantages conventionnels au-delà des intérêts et des redevances. Par exemple, la question serait d'identifier s'il existe certains montages avec des dispositifs structurés mais faisant par ailleurs intervenir des entités indépendantes qui pourraient aboutir à des résultats fiscaux incompatibles avec ceux visés par la proposition GloBE.

### 3.2. Règle d'assujettissement à l'impôt

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la conception de la règle d'assujettissement à l'impôt. Ces questions et options devraient inclure :

- 1) Des questions de plus large portée, et notamment :
  - a. la nécessité de modifier les conventions fiscales bilatérales et d'autres aspects tenant au rapport coûts/avantages d'une règle d'assujettissement à l'impôt en complément à la règle relative aux paiements insuffisamment imposés ;
  - b. la conception d'un test d'assujettissement à l'impôt et le degré de recoupement avec le test de faible imposition prévu par la règle relative aux paiements insuffisamment imposés ;
  - c. l'application d'une retenue à la source éventuelle, notamment lorsque le taux effectif d'imposition du paiement n'est pas connu au moment où le paiement est effectué, en tenant compte de la nécessité de traiter les risques de double imposition ;
  - d. l'identification de risques éventuels justifiant d'étendre l'application de la règle d'assujettissement à l'impôt aux paiements entre parties indépendantes ; et
- 2) Différentes conceptions de la règle, en tenant compte des particularités de l'avantage conventionnel considéré, des enseignements tirés des travaux portant sur la règle relative aux paiements insuffisamment imposés limitée aux intérêts et aux redevances, mais aussi en identifiant les risques qui mériteraient d'étendre le champ d'application à d'autres types de paiements.

## 4. Coordination et simplification des règles, seuils et compatibilité avec les obligations internationales

78. D'autres travaux seront nécessaires concernant la coordination des règles, des mesures de simplification, la définition de seuils et d'exclusions pour faire en sorte que la proposition ne crée pas un risque de double imposition et réduise les coûts de conformité et la charge administrative, et que les règles adoptées soient ciblées et proportionnées. Ces travaux porteront sur l'ordre de priorité pour l'application des règles et sur leurs interactions avec d'autres règles prévues par le cadre international. Dans ce contexte, il est important d'analyser l'interaction entre cette proposition et les autres actions de BEPS. Les travaux étudieront également la compatibilité avec les obligations internationales (telles que la non-discrimination), y compris, pour les membres de l'UE, les libertés fondamentales de l'UE, et dans quelle mesure la conception des détails de la règle pourrait affecter sur cette compatibilité.

### 4.1. Coordination, simplification, seuils et compatibilité avec les obligations internationales

Le programme de travail analyserait les options et questions associées à la conception de mesures de coordination, de simplification et de seuil, incluant l'interaction avec les actions du projet BEPS. Ces options et questions devraient inclure :

1. La coordination entre la règle relative aux paiements insuffisamment imposés, la règle d'assujettissement à l'impôt et la règle d'inclusion du revenu afin de minimiser le risque de double imposition, ainsi que des mesures de simplification visant à réduire davantage les coûts de conformité ; et
2. Des seuils et des exclusions permettant de restreindre le champ d'application des règles visées par la proposition GLOBE, à savoir :
  - a. des seuils basés sur le chiffre d'affaires ou sur d'autres indicateurs de la taille du groupe ;
  - b. des seuils *de minimis* permettant d'exclure les transactions ou entités dont le bénéfice est faible ou dont les transactions entre parties liées sont en deçà d'un certain seuil ; et
  - c. le caractère approprié des exclusions applicables à des secteurs ou branches d'activité spécifiques.
3. La compatibilité avec les obligations internationales (et, le cas échéant, les libertés fondamentales de l'UE).

## Notes

<sup>1</sup> Des études précédentes de l'OCDE, telle que OECD (2008), "*Taxation and Economic Growth*", Working Paper No. 620, ont suggéré qu'il pourrait y avoir des avantages en matière d'efficacité en améliorant la conception de l'impôt sur le revenu des sociétés et en réduisant son poids relatif dans le système fiscal d'un pays. Cependant, ces études, qui ont été publiées avant que le projet BEPS fût lancé, ne tenaient pas compte des propositions qui sont en cours de discussions au titre du Pilier 2. Les propositions actuelles doivent être conçues de manière à préserver la capacité des pays à déterminer eux-mêmes la structure de leurs systèmes fiscaux.

<sup>2</sup> D'autres membres sont d'avis que les règles examinées dans le cadre de ce Pilier peuvent avoir une incidence sur la souveraineté des juridictions qui, pour diverses raisons, n'ont pas ou peu d'impôt sur les sociétés, en particulier lorsqu'elles visent le revenu provenant d'activités réelles.

<sup>3</sup> Voir, par exemple, FMI, OCDE, Nations Unies et Banque mondiale (2015), « Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu », au Groupe de travail du G20 sur le développement, pages 8-9.

<sup>4</sup> Ibid., pp. 11-12.

<sup>5</sup> Ibid., pp. 35-36.

<sup>6</sup> Bien entendu, les pays demeureraient libres d'imposer les revenus d'une filiale (ou d'imposer des catégories particulières de revenu) à un taux supérieur au taux minimum, comme ils le font déjà en vertu de leurs règles sur les SEC.

<sup>7</sup> Pour les aspects liés aux conventions fiscales, voir la règle d'assujettissement à l'impôt.



## Chapitre IV – Analyse économique et évaluation d'impact

79. En validant le projet d'analyser les différentes propositions formulées au titre des deux Piliers, la Note de politique *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* approuvée le 23 janvier 2019 mettait en relief le souhait exprimé par les membres du Cadre inclusif d'approfondir l'examen de chacune de ces propositions et de leurs possibles interactions, en mettant tout particulièrement l'accent sur l'importance d'en mesurer les incidences sur le plan économique, des recettes publiques et du comportement des parties prenantes, afin de permettre au Cadre inclusif de prendre des décisions éclairées.

80. L'évaluation d'impact de ces propositions nécessitera d'examiner en profondeur leur incidence sur les effets incitatifs sur les contribuables et les pouvoirs publics, leurs répercussions sur le niveau et la répartition des recettes fiscales, ainsi que leurs retombées économiques globales, et notamment leurs conséquences sur l'investissement, l'innovation et la croissance. L'évaluation d'impact nécessitera également de considérer comment ces effets varient entre différents types d'entreprises multinationales, de secteurs et d'économies.

81. L'analyse des retombées économiques des propositions devra prendre en compte les travaux existants dans le domaine des finances publiques mais nécessitera aussi d'entreprendre de nouvelles études empiriques. Ces travaux de recherche devront mettre à profit tout l'éventail de sources de données disponibles, y compris au niveaux macroéconomique (comptes nationaux et statistiques d'IDE, par exemple) et microéconomique (états financiers des entreprises, par exemple). L'analyse devra également, dès lors que les données le permettent, évaluer l'incidence des mesures proposées sur certains secteurs, branches d'activité et modèles d'affaires en particulier.

82. Le Secrétariat a déjà consacré à ces questions une analyse économique préliminaire, et un point sur ces travaux a été présenté au Cadre inclusif lors de la réunion de mai 2019. Cette première analyse a notamment porté sur les éléments disponibles concernant le montant, la localisation, la composition et la répartition potentielle des bénéfices dans le cadre des différentes propositions formulées au titre du Pilier 1. Des variables de substitution pour déterminer le montant des bénéfices pouvant être assujettis à un impôt minimum ont été envisagées au titre du Pilier 2. Les effets incitatifs plus larges des propositions ont également été évalués, essentiellement sur la base des travaux économiques disponibles. Les travaux d'analyse préliminaire ont jusqu'à présent fait fond sur des sources de données disponibles aux niveaux macro et microéconomique, et notamment des données tirées des comptes nationaux et de la balance des paiements des pays, des données anonymisées et agrégées provenant des déclarations pays par pays et de la base ORBIS.

83. Quoique l'analyse économique s'étendra sur toute la durée du programme de travail, le calendrier de ces travaux devra être échelonné de telle sorte à pouvoir fournir aux membres du Cadre inclusif les informations dont ils ont besoin pour prendre les décisions qui s'imposent aux étapes clés. Le programme de travail, qui s'inscrira dans le prolongement de l'analyse économique préliminaire déjà entreprise, nécessitera une



analyse plus approfondie, qui sera pilotée par le Secrétariat et dont les conclusions seront communiquées au Cadre inclusif d'ici à la fin 2019. La finalité de cette analyse sera d'accompagner les membres du Cadre inclusif dans leurs décisions en lien avec l'orientation future du programme de travail global. Les travaux se poursuivront courant 2020, afin de faire en sorte que le Cadre inclusif puisse être tenu pleinement informé de l'incidence des principaux choix techniques relatifs à la conception des propositions.

84. Sachant que les différentes propositions continuent d'évoluer au gré des débats, le Secrétariat, devra entreprendre une série d'analyses économiques afin d'étayer les discussions en cours autour des considérations d'ordre conceptuel associées aux propositions.

85. Le Secrétariat devra, pour mener à bien ces travaux, constituer une équipe pluridisciplinaire dont les membres seront issus de différentes directions de l'OCDE. Les travaux seront menés en consultation avec les juridictions membres, bilatéralement, et le Groupe de travail n° 2, d'autres organisations internationales (FMI par exemple), des représentants du monde universitaire et d'autres parties prenantes.

#### 4.2. Analyse économique et évaluation d'impact

Le programme de travail nécessiterait la réalisation d'une analyse économique et d'une évaluation d'impact. Ce travail d'analyse porterait sur les questions clés suivantes :

- 3) Quels sont les avantages et les inconvénients des réformes proposées eu égard au système fiscal international ?
- 4) Quels critères les juridictions devraient-elles utiliser pour évaluer les propositions ?
- 5) Quelles seront les retombées des propositions sur les incitations offertes :
  - a. aux contribuables (transfert de bénéfiques, investissement et localisation de l'activité économique, par exemple) ?
  - b. aux pouvoirs publics (concurrence fiscale, par exemple) ?
- 6) Quelles sont les conséquences escomptées des propositions sur le plan économique ?
- 7) Quels sont les effets attendus des propositions sur le niveau des recettes fiscales et leur répartition entre les juridictions ?
- 8) Quelles seront les conséquences économiques des différentes propositions sur différents types d'économies (par ex., pays en voie de développement, pays riches en ressources, économies intensives en R&D, etc.) ?
- 9) Quels sont les coûts réglementaires projetés des propositions ?
- 10) Quelles seraient les incidences de ces propositions sur l'investissement, l'innovation et la croissance ?

## Chapitre V - Organisation de travaux aux fins de l'exécution du programme de travail et prochaines étapes

### 1. Approche globale

86. Comme indiqué dans l'introduction, les activités menées en vue de l'élaboration d'une solution fondée sur un consensus s'articuleront autour des axes de travail distincts (mais connexes) suivants :

- premièrement, le Groupe de pilotage poursuivra ses efforts en vue d'aboutir à un accord sur une approche unifiée des questions relatives à la répartition des bénéficiaires et au lien au titre du Pilier 1, et sur les principales caractéristiques de conception de la proposition GloBE au titre du Pilier 2 (ces travaux s'appuieront sur l'expertise des délégués issus de différents groupes de travail) ;
- deuxièmement, les organes subsidiaires apporteront un éclairage technique sur certaines questions susceptibles de se poser lors de l'élaboration d'une solution fondée sur un consensus, ou de la préparation des rapports finaux, qui arrêteront les détails de l'accord conclu par les membres du Cadre inclusif ; et
- troisièmement, le Secrétariat fournira une analyse économique et une évaluation d'impact des propositions au titre des deux Piliers.

87. Si certains pans des travaux pourront être menés en parallèle, ils se recouperont en de nombreux points. Ainsi, les travaux dans un domaine conditionneront les avancées réalisées dans un autre tout autant qu'ils seront conditionnés par celles-ci. À titre d'exemple, les travaux techniques entrepris par les différents groupes de travail devraient non seulement éclairer et faciliter la recherche d'un accord au titre des Piliers 1 et 2, mais également évoluer et être adaptés à mesure que l'on s'acheminera vers une solution de long terme fondée sur un consensus.

88. Compte tenu de l'imbrication des travaux et du calendrier ambitieux fixé pour les mener à bien, le Groupe de pilotage du Cadre inclusif :

- poursuivra ses efforts en vue d'élaborer une approche unifiée au titre du Pilier 1 et de définir les principales caractéristiques de la proposition GloBE au titre du Pilier 2, de sorte que les résultats de ces travaux puissent être soumis pour accord au Cadre inclusif dans son ensemble ; et
- pilotera, suivra et coordonnera le programme de travail et les résultats connexes produits par les différents organes subsidiaires, afin de veiller à ce qu'une solution puisse être trouvée et mise en œuvre en temps opportun.

89. Enfin, de nouvelles questions techniques pourraient apparaître à mesure de l'avancement des travaux. Le programme de travail couvre l'analyse de toutes les problématiques et options pertinentes en lien avec les deux Piliers, et un organe subsidiaire ne devra écarter aucune option susceptible de répondre à une problématique particulière au motif qu'elle n'est pas inscrite dans le programme de travail. Dans la mesure du nécessaire, des règles transitoires seront envisagées.

## 2. Organisation des travaux

90. L'architecture même du Cadre inclusif, à savoir les organes subsidiaires du Comité des affaires fiscales, concentre l'essentiel de l'expertise technique nécessaire à la mise en œuvre des mesures envisagées dans le programme de travail. Ainsi :

- le Groupe de travail n° 1, dont le mandat général porte sur le développement des conventions, pourra être sollicité pour formuler des recommandations : au titre du Pilier 1 concernant la conception d'une nouvelle règle du lien, l'efficacité des dispositions existantes régissant l'élimination de la double imposition et le règlement des différends (ou la nécessité d'en élaborer de nouvelles), ou encore les moyens de mettre en œuvre efficacement les modifications des conventions fiscales ; et, au titre du Pilier 2 sur les règles de substitution et d'assujettissement à l'impôt.
- le Groupe de travail n° 2, qui a pour responsabilités générales la collecte de données et l'analyse économique et statistique, sera consulté sur l'analyse économique et l'évaluation d'impact des deux Piliers ;
- le Groupe de travail n° 6, qui est chargé d'une manière générale de l'élaboration des principes applicables en matière de prix de transfert, pourra être amené à formuler des recommandations concernant la conception de la nouvelle règle de répartition des bénéficiaires au titre du Pilier 1 ;
- le Groupe de travail n° 11, qui a pour mission générale l'élaboration de mesures coordonnées visant à lutter contre la planification fiscale agressive, pourra être appelé à faire avancer les travaux sur le Pilier 2 en assurant autant que de besoin la liaison avec d'autres groupes de travail ;
- le Groupe de réflexion sur l'économie numérique continuera à jouer son rôle de soutien au Groupe de pilotage par le biais de son rôle de coordination. En particulier, il facilitera, le cas échéant, toute nouvelle consultation publique relative aux propositions ; et
- d'autres organes subsidiaires comme le Forum PA-FAI, qui est chargé de la mise en œuvre de l'Action 14 du projet BEPS ainsi que d'autres organes qui traitent des questions relatives aux déclarations pays par pays, comme le Groupe sur la déclaration pays par pays, pourront également être sollicités pour leur expertise.

91. Les Présidents des organes subsidiaires concernés devront, en collaboration avec le Secrétariat, chercher des moyens de rationaliser les méthodes de travail à mettre en œuvre pour atteindre l'objectif visé. En particulier, au vu des contraintes de ressources existantes,

les Groupes de travail ne pourront pas se réunir systématiquement pour mener à bien les travaux relatifs aux différents points d'action. Les travaux devront donc également se poursuivre à distance entre les réunions. Ces travaux pourraient être coordonnés par l'intermédiaire des Bureaux des différents Groupes de travail aux fins d'aborder les problématiques spécifiques. Ils devront également envisager le recours à des groupes de réflexion, à des comités *ad hoc* et à d'autres approches organisationnelles à même de faciliter l'obtention de résultats concrets en temps utile.

92. Il convient d'ajouter que le programme de travail couvre un large éventail de questions, qui nécessitent de faire appel à diverses expertises et à divers organes subsidiaires, et que l'un des aspects essentiels de ce programme sera d'assurer la coordination adéquate des travaux. Par conséquent, les organes subsidiaires devraient collaborer étroitement tout au long de l'avancement de leurs travaux techniques, notamment, si nécessaire, dans le cadre de différentes sessions conjointes.

93. Le tableau ci-après montre la répartition des responsabilités pour chacun des axes de travail identifiés dans le programme de travail. Les travaux débiteront immédiatement sur toutes les propositions existantes, ainsi que sur l'analyse économique, en privilégiant dans un premier temps le soutien du travail du Groupe de pilotage. Une fois que l'architecture proposée par le Groupe de pilotage aura été approuvée par les membres du Cadre inclusif, les groupes de travail renoueront avec leur rôle plus traditionnel consistant à œuvrer au déploiement des orientations stratégiques convenues, lesquelles étant donné le caractère dynamique du programme de travail, sont susceptibles d'évoluer et de nécessiter aussi la participation d'autres Groupes de travail. Un rapport d'étape sur les travaux devrait être diffusé en décembre 2019.

Tableau 1. Répartition des travaux techniques entre les organes subsidiaires

	Groupe de travail responsable	Groupe de travail consulté
<b>GÉNÉRAL</b>		
1. Soutien au Groupe de pilotage et organisation de la consultation publique	Groupe de réflexion sur l'économie numérique	
<b>PILIER 1</b>		
1. Méthode modifiée de partage des bénéfices résiduels	GT6	GT1
2. Répartition fractionnaire des bénéfices	GT6	GT1
3. Approches fondées sur la distribution	GT6	GT1
4. Segmentation régionale et par branche d'activité	GT6	GT1
5. Définir des limites au nouveau droit d'imposition	GT1/GT6	GT1
6. Traitement des pertes	GT6	GT1
7. Nouvelles règles du lien	GT1	GT6
8. Élimination de la double imposition	GT1/GT6	Forum PA-FAI
9. Règlement des différends	GT1	GT6 Forum PA-FAI
10. Prévention des différends	GT1/Forum PA-FAI	FAI
11. Administration	GT6/GT10	GT1/FAI
12. Modification des conventions fiscales	GT1	GT6/GT11/Forum PA-FAI
<b>PILIER 2</b>		
1. Règle d'inclusion du revenu	GT11	GT1
2. Règle de substitution	GT1/GT11	
3. Règle relative aux paiements insuffisamment imposés	GT11	GT1
4. Règle d'assujettissement à l'impôt	GT1/GT11	
5. Coordination et simplification des règles, seuils et compatibilité avec les obligations internationales	GT11/GT1	
6. Autres questions en lien avec le Pilier 2	GT11	
<b>ANALYSE ÉCONOMIQUE</b>		
1. Analyse économique et évaluation d'impact		GT2

### 3. Prochaines étapes

94. Conformément à l'approche globale présentée dans ce chapitre, les Groupes de travail se réuniront en juin et en juillet, puis tout au long du reste de l'année, pour traiter les questions d'ordre technique que soulèvera l'exécution du programme de travail. Ces réunions seront placées sous la direction et la coordination du Groupe de pilotage et seront centrées sur les aspects du programme de travail les plus pertinents en vue de l'élaboration d'une approche unifiée au titre du Pilier 1 et de la définition des principales caractéristiques de la proposition GloBE au titre du Pilier 2.

95. Le Groupe de pilotage poursuivra ses travaux en vue d'élaborer une approche unifiée au titre du Pilier 1 et de définir les principales caractéristiques de la proposition GloBE au titre du Pilier 2, afin qu'une recommandation sur les principales composantes d'une solution à long terme puisse être soumise pour approbation au Cadre inclusif début 2020.

96. Tout au long de l'année 2020, le Cadre inclusif, le Groupe de pilotage et les Groupes de travail s'attacheront à définir d'un commun accord les aspects stratégiques et techniques d'une solution à long terme fondée sur consensus pour relever les défis soulevés par la numérisation de l'économie. Ils publieront un rapport final à la fin de cette même année. On envisagera la tenue de consultations publiques au besoin afin d'obtenir les commentaires des intervenants à mesure que les diverses propositions seront affinées.

Les membres du Cadre Inclusif sur le BEPS (Cadre Inclusif) ont franchi une étape importante en s'accordant sur le Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Cette programme de travail fournit des instructions détaillées au Cadre Inclusif ainsi qu'aux différentes équipes techniques afin qu'ils aboutissent à l'élaboration une solution permettant de résoudre les défis fiscaux résultant de la numérisation. Ce travail se concentre sur deux piliers. Le premier pilier traite de l'allocation des droits d'imposer, et a pour objectif de fournir une analyse simultanée sur l'allocation de profit et sur la règle du lien qui soit cohérente. Le second pilier se concentre sur les problématiques liées à l'évasion fiscale qui n'ont pas encore été traitées et cherche à développer des mesures qui permettront à une juridiction d'imposer un revenu normalement attribué à une autre juridiction lorsque cette dernière a renoncé à l'imposer ou que ce revenu est soumis à un faible taux effectif d'imposition. Dans le même temps, le programme de travail prévoit la réalisation, au cours des prochains mois, d'une analyse économique et d'une étude d'impact des différentes solutions. Cette étape est essentielle car elle témoigne de la volonté des membres du Cadre Inclusif de trouver un accord sur une solution globale et durable d'ici l'échéance convenue en 2020.



**Pour en savoir plus :**



[ctp.beps@oecd.org](mailto:ctp.beps@oecd.org)



<http://oe.cd/beps-fr>



[@OECDtax](https://twitter.com/OECDtax)