

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

Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie

Tel qu'approuvé par le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 les 29-30 janvier 2020

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Ce document a été approuvé par le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 au cours de sa réunion des 29 et 30 janvier 2020 et préparé pour publication par le Secrétariat de l'OCDE.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2020), *Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – janvier 2020*, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, OCDE, Paris. www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-cadre-inclusif-sur-le-beps-janvier-2020.pdf.

Table des matières

Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie	4
Annexe 1. Contours de l'architecture d'une approche unifiée sur le Premier Pilier	6
1. Introduction	6
2. Présentation générale	8
3. Le nouveau droit d'imposition (montant A)	9
4. Rémunération fixe au titre d'activités de distribution et de commercialisation de référence déterminées (Montant B)	18
5. Sécurité juridique en matière fiscale : prévention et règlement des différends	19
6. Mise en œuvre et administration	22
Annexe A. Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus aux problématiques liées au Premier Pilier	24
1. Travaux futurs	24
2. Calendrier	27
3. Organisation	27
Annexe B. Groupes d'entreprises multinationales visés par le Montant A	29
Annexe 2. Rapport d'étape révisé sur le Second Pilier	30
Introduction	30
Avancement des travaux et prochaines étapes	31

Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie

1. A la lumière du fort soutien des membres du Cadre inclusif sur le BEPS pour la conclusion d'un accord multilatéral sur le Premier Pilier et le Second Pilier du projet, au vu des travaux techniques réalisés par les différents groupes de travail, des observations formulées à l'occasion des consultations publiques et des échanges qui ont eu lieu lors des réunions du Groupe de pilotage, et compte tenu des travaux menés parallèlement sur les deux piliers sans préjuger de leur approbation ultérieure, les **membres du Cadre inclusif affirment leur engagement à trouver un accord sur une solution faisant consensus d'ici à la fin de l'année 2020. Dans le cadre de la poursuite des travaux sur les deux piliers, le Cadre inclusif a ainsi approuvé les contours de l'architecture d'une approche unifiée au titre du Premier Pilier, qui sera le point de départ des négociations, et se sont félicités des progrès accomplis au regard du Second Pilier (qui suit les grandes lignes du Second Pilier définies dans le Programme de travail), tels qu'ils sont décrits respectivement aux annexes 1 et 2 de la présente déclaration.**

2. S'agissant du Premier Pilier, le Cadre inclusif entérine l'approche unifiée (décrite à l'annexe 1) comme point de départ des négociations visant à aboutir à l'adoption en 2020 d'une solution fondée sur un consensus. La réattribution des droits d'imposition proposée au titre du Premier Pilier nécessiterait une plus grande sécurité juridique en matière fiscale, notamment par la mise en place de mécanismes efficaces et contraignants de prévention et de règlement des différends. Le Cadre inclusif admet en outre la nécessité de réduire le plus possible la complexité tant au stade de la conception que de la mise en œuvre de la solution qui sera retenue.

3. Les membres du Cadre inclusif sont conscients des difficultés techniques à surmonter pour mettre au point une solution viable ainsi que de l'existence, dans certains domaines, de divergences d'ordre stratégique notables qu'il faudra résoudre pour parvenir à un accord. Ils prennent note d'une lettre, en date du 3 décembre, adressée par le Secrétaire du Trésor des États-Unis au Secrétaire général de l'OCDE, M. Gurría, réaffirmant le soutien politique des États-Unis en faveur d'une solution multilatérale, qui contient notamment une proposition visant à mettre en œuvre le Premier Pilier en tant que régime de protection (« Safe Harbour »). De nombreux membres du Cadre inclusif expriment leur inquiétude quant au fait que l'application du Premier Pilier en tant que régime de protection ne soulève des difficultés majeures, n'accroisse l'incertitude et ne mette en péril la réalisation de l'ensemble des objectifs du processus global. Ils affirment que, même si une décision finale sur ce sujet ne saurait être prise tant qu'un accord n'aura

pas été trouvé sur les autres éléments de la solution faisant consensus, la résolution de ce problème sera déterminante pour l'obtention du consensus.

4. Les membres du Cadre inclusif reconnaissent également qu'il existe un certain nombre de points sur lesquels des divergences importantes devront être résolues, à savoir notamment (i) le caractère contraignant des mécanismes de prévention et de règlement des différends ainsi que la portée de ces mécanismes au titre du montant C ; (ii) la proposition de certains membres de pondérer le montant A en fonction des différents degrés de numérisation des activités couvertes (« différenciation numérique ») ; et (iii) la proposition de certains pays de prendre en compte des facteurs régionaux dans le calcul et la répartition du montant A (segmentation régionale). Les membres du Cadre inclusif notent les inquiétudes exprimées par certaines juridictions et entreprises relatives à la persistance de l'application des taxes sur les services numériques.

5. S'agissant du Second Pilier, les membres du Cadre inclusif se félicitent des avancées notables que les différents groupes de travail ont été mesure de réaliser sur la conception technique et précisent que d'autres travaux, tels que décrits plus en détail à l'annexe 2, doivent être entrepris.

6. Les membres du Cadre inclusif saluent les progrès notables accomplis sur le plan de l'analyse économique et de l'évaluation d'impact des Premier et Second Piliers. Le Cadre inclusif appelle à poursuivre l'effort engagé pour approfondir l'analyse avec prudence, en raison de l'insuffisance de données, et à mener à bien une analyse plus détaillée des effets des propositions présentées sur l'investissement et la croissance avant la fin du mois de mars 2020.

7. Dans ce contexte, les membres du Cadre inclusif réaffirment leur engagement à surmonter les divergences qui subsistent et à trouver un accord sur une solution fondée sur un consensus d'ici à la fin de l'année 2020, étant précisé que cet accord dépendra de la suite des travaux sur les deux piliers qui seront conduits en parallèle. La prochaine réunion qui aura lieu début juillet représente une étape importante puisqu'elle devrait permettre de parvenir à un accord sur les principales caractéristiques de la solution qui constituera le socle d'un accord politique.

Annexe 1. Contours de l'architecture d'une approche unifiée sur le Premier Pilier

1. Introduction

1.1. Rappel des faits

1. Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie ont été définis comme l'un des axes principaux du Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, ce qui a donné lieu à l'élaboration du Rapport sur l'Action 1 du Projet BEPS (le « Rapport sur l'Action 1 »)¹. S'agissant des impôts directs, les auteurs du Rapport sur l'Action 1 observent que si la numérisation pourrait aggraver les problèmes de BEPS, elle soulève aussi toute une série de défis fiscaux plus larges ayant trait à la question « du nexus, des données et de la qualification des bénéfices ». 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. Des solutions envisageables pour répondre à ces préoccupations ont été identifiées, mais aucune n'a été adoptée ou définitivement recommandée dans le cadre des mesures issues du Projet BEPS. Les auteurs du Rapport sur l'Action 1 appellent de ce fait à poursuivre les travaux dans ce domaine dans le but de produire un nouveau rapport en 2020.

2. En mars 2017, le calendrier a été accéléré à l'initiative des ministres des Finances des pays du G20, qui ont demandé aux membres du Cadre inclusif sur le BEPS (ci-après le Cadre inclusif), en collaboration avec le Groupe de réflexion sur l'économie numérique (le « GREN »), d'établir un Rapport intérimaire, lequel a été présenté en mars 2018 (le « Rapport intérimaire »)². Ce rapport propose une analyse approfondie des nouveaux modèles d'affaires et de la transformation des modèles anciens ainsi que des conséquences possibles de l'apparition de ces modèles sur le système fiscal international (en particulier au regard des règles relatives au nexus et à la répartition des bénéfices). Il réitère par ailleurs la conclusion du rapport sur l'Action 1, à savoir qu'il serait difficile, pour ne pas dire impossible, de distinguer l'économie numérique du reste de l'économie. 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 les travaux en vue d'élaborer une solution de long terme fondée sur un consensus d'ici à 2020, avec un point sur l'avancement des travaux en 2019.

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

² 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.

3. Pour avancer vers une solution faisant consensus, les membres du Cadre inclusif ont formulé un certain nombre de propositions, dont certaines sont focalisées sur la répartition des droits d'imposition et supposent des modifications des règles relatives au nexus et à la répartition des bénéficiaires³, et d'autres sur des problématiques non encore résolues de BEPS⁴. Les membres du Cadre inclusif ont approuvé en janvier 2019 une Note politique dans laquelle sont regroupées des propositions s'articulant autour de deux piliers – l'un concernant le nexus et la répartition des bénéficiaires et l'autre garantissant un niveau minimum d'imposition – et qui contient l'accord des membres pour examiner ces propositions susceptibles de former la base d'un consensus⁵. Au titre du Premier Pilier, la Note politique reconnaît que les paramètres en jeu sont : la répartition des droits d'imposition entre les juridictions ; certaines caractéristiques fondamentales du système fiscal international, telle que la notion traditionnelle d'établissement stable et l'applicabilité du principe de pleine concurrence ; l'avenir de la coopération fiscale multilatérale ; la prévention de la prolifération de mesures unilatérales; ainsi que la forte pression politique pour taxer les entreprises multinationales à forte composante numérique.

4. Dans le prolongement de la Note politique de janvier 2019, le Cadre inclusif a continué à travailler sur ces propositions, sans préjuger de leur approbation ultérieure, tout en tentant de surmonter les divergences de position entre les juridictions, et en mars 2019, il a invité les parties prenantes extérieures à faire part de leurs réactions à l'occasion d'une consultation publique⁶. Un programme de travail détaillé⁷ tenant compte de ces contributions a été établi par les membres du Cadre inclusif en mai 2019, puis adopté par les ministres des Finances et Dirigeants du G20 en juin 2019.

5. S'agissant du Premier Pilier, le Programme de travail approuvé en mai définit et organise les travaux visant à étudier les différentes propositions formulées par les membres du Cadre inclusif. Il met en lumière les caractéristiques communes des propositions présentées, tout en soulignant que les options envisageables devront être revues à la baisse et certains écarts comblés pour produire une solution faisant consensus sur le Premier Pilier. Le Cadre inclusif a également mis l'accent sur la nécessité de parvenir à un accord sur les contours de l'architecture d'une approche unifiée d'ici à janvier 2020 pour aboutir à une solution de consensus avant la fin 2020.

6. Pour servir cet objectif, le Secrétariat a élaboré une approche destinée à faciliter les progrès en direction d'un consensus sur le Premier Pilier (dite l'« approche unifiée ») prenant appui sur les caractéristiques communes recensées dans le programme de travail et tenant compte des avis exprimés pendant la consultation publique organisée en mars ainsi que de la nécessité de parvenir à une solution acceptable pour l'ensemble des membres du Cadre inclusif. Après avoir été discutée au sein du Groupe

³ À savoir, l'approche fondée sur la « participation de l'utilisateur », l'approche fondée sur les « biens incorporels de commercialisation », et la proposition fondée sur le critère de « présence économique significative » (voir Document de consultation publique, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 13 février– 6 mars 2019, OCDE).

⁴ Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition – GloBE (voir Document de consultation publique, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 13 février– 6 mars 2019, OCDE).

⁵ *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique*, telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019, OCDE 2019.

⁶ Le document de consultation publique a été publié le 13 février 2019 (Document de consultation publique, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 13 février–6 mars 2019). Les réponses des parties prenantes ont été riches puisqu'on dénombre plus de 200 contributions représentant plus de 2000 pages de commentaires écrits. 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 à Paris les 13 et 14 mars 2019 et à laquelle ont pris part plus de 400 participants.

⁷ 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*, Projet OCDE/G20 sur le BEPS, OCDE, Paris.

de pilotage du Cadre inclusif, la proposition a été examinée par le GREN, puis de nouveau lors des réunions du Groupe de pilotage en septembre et octobre 2019, avant d'être publiée pour consultation publique le 9 octobre 2019⁸.

7. En moins de cinq semaines, le Secrétariat a reçu 304 contributions représentant plus de 3000 pages et portant sur des aspects tant techniques que politiques de la proposition. Les parties prenantes ont également exprimé leurs points de vue à l'occasion des réunions de consultation publique organisées en novembre à Paris et Manille et auxquelles ont pris part plus de 500 représentants de la sphère publique, du monde des affaires, de la société civile et des milieux universitaires. Pendant ces consultations, les participants ont fait part d'inquiétudes à propos de certains aspects techniques de l'approche proposée, et notamment de sa complexité. Il est essentiel de répondre à ces inquiétudes et de travailler sur des thèmes tels que la sécurité juridique en matière fiscale, la simplification des obligations fiscales, la prévention et le règlement des différends et l'élimination de la double imposition, et, dans la présente note, différents axes de travail sont envisagés pour y parvenir. Néanmoins, de nombreux participants ont adhéré aux objectifs et aux principes directeurs qui sous-tendent l'approche, sous réserve que celle-ci permette de prévenir efficacement la prolifération des mesures unilatérales et d'éliminer la double imposition et les formalités excessives tout en rétablissant la stabilité et la prévisibilité du système fiscal international.

1.2. Avancer sur l'approche unifiée

8. Le Cadre inclusif accueille favorablement les travaux du Secrétariat en vue d'élaborer une « approche unifiée » au titre du Premier Pilier. Le présent document contient une description générale de l'architecture de l'approche unifiée au titre du Premier Pilier, destinée à servir de base de négociation en vue de l'adoption d'une solution faisant consensus d'ici à la mi-2020. Il est complété par la version révisée d'un programme de travail séparé au titre du Premier Pilier qui définit les travaux restant à accomplir avant la fin 2020 (voir l'annexe A). Ce programme de travail révisé remplace le précédent programme de travail relatif au Premier Pilier, adopté par le Cadre inclusif en mai 2019.

9. Il est entendu que tout accord faisant l'objet d'un consensus doit comporter un engagement de la part des membres du Cadre inclusif à mettre en œuvre cette proposition et à mettre un terme aux actions unilatérales concernées.

2. Présentation générale

10. L'approche unifiée décrite dans le présent document a vocation à ajuster les droits d'imposition pour tenir compte des nouveaux modèles d'affaires, et, à étendre les droits d'imposition des juridictions de marché (qui, dans certains modèles d'affaires, correspondent aux juridictions où sont situés les utilisateurs)⁹. L'objectif est de redonner de la stabilité au système fiscal international, en l'accompagnant d'un renforcement des procédures de prévention et de règlement des différends. Pour que ces résultats se concrétisent, l'approche recouvre trois catégories de bénéfices imposables pouvant être attribués à une juridiction de marché : le montant A, le montant B et le montant C.

⁸ Document de consultation publique, *Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Premier Pilier*, 9 octobre 2019 – 12 novembre 2019.

⁹ Aux fins de ce document, par juridictions du marché/de l'utilisateur (ci-après les « juridictions du marché »), on entend les juridictions dans lesquelles un groupe d'entreprises multinationales commercialise ses produits ou services, ou, dans le cas d'entreprises à forte composante numérique, fournit ses services aux utilisateurs ou sollicite et recueille des données et des contenus auprès d'eux.

- **Montant A** – Une fraction du bénéfice résiduel attribuée à la juridiction de marché, calculée selon une approche fondée sur une formule appliquée au niveau du groupe d'entreprises multinationales (ou de la branche d'activité)¹⁰. Ce nouveau droit d'imposition peut s'appliquer indépendamment de l'existence d'une présence physique, en particulier pour les services numériques automatisés. Il reflète les bénéfices associés à la participation active et soutenue d'une entreprise à l'économie d'une juridiction du marché par l'exercice d'activités sur le territoire de cette juridiction ou à distance mais ciblant cette même juridiction, et constitue donc la principale réponse apportée par l'approche unifiée aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.
- **Montant B** – Une rémunération fixe fondée sur le principe de pleine concurrence au titre de fonctions de référence de commercialisation et de distribution déterminées exercées dans la juridiction de marché.
- **Montant C** – La rémunération attribuée au titre du montant C couvre les éventuels bénéfices supplémentaires réalisés dès lors que les fonctions exercées sur le territoire de la juridiction de marché vont au-delà des activités de référence rémunérées au titre du montant B. Le montant C se caractérise également par l'accent porté sur le renforcement des mécanismes de règlement des différends. Le champ d'application du montant C, qui fait encore l'objet de discussions, est considéré comme essentiel à l'obtention d'un accord global sur le Premier Pilier (voir section 5 ci-après).

11. Quoique certains chevauchements soient possibles (voir Section 3.4), ces trois types de bénéfice imposable ont une portée différente. De plus, à la différence du montant A, les montants B et C ne créent pas de nouveaux droits d'imposition. Les bénéfices imposables susceptibles d'être réattribués aux juridictions de marché au titre des montants B et C sont calculés en appliquant les règles actuelles de répartition des bénéfices (fondées notamment sur le critère de la présence physique) et sont la concrétisation des efforts déployés pour améliorer l'application concrète du principe de pleine concurrence. L'approche fondée sur une formule (sans rapport avec le principe de pleine concurrence) n'est donc appliquée que dans le cas du montant A.

12. Les sections suivantes décrivent de manière plus détaillée les éléments clés de cette approche unifiée, notamment un certain nombre de questions importantes en suspens et sur lesquelles d'autres travaux devront être menés pour parvenir à un accord politique d'ici à la mi-2020.

3. Le nouveau droit d'imposition (montant A)

13. Comme indiqué précédemment, la principale réponse aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie est un nouveau droit d'imposition sur une fraction des bénéfices résiduels attribuable aux juridictions de marché. L'application du nouveau droit d'imposition sera limitée aux grands groupes d'entreprises multinationales entrant dans le champ d'application, satisfaisant à un nouveau critère du nexus dans la juridiction de marché concernée (3.1.), et à la fraction convenue de bénéfices représentée par le montant A (3.2.). Ces paramètres doivent être définis d'une façon simple, permettre d'éviter la double imposition (3.3.) et pouvoir être appliqués en parallèle avec le principe de pleine concurrence, y compris tel qu'il est représenté par les montants B et C (3.4.). Pour préciser le champ d'application et l'impact possible du montant A sur les groupes d'entreprises multinationales, un arbre décisionnel est proposé à l'annexe B.

¹⁰ Le bénéfice résiduel utilisé pour le montant A sera l'aboutissement de principes de simplification adoptés sur une base consensuelle.

3.1. Champ d'application et critère du nexus

14. Cette section décrit le champ d'application du montant A, qui ne sera dû que par des entreprises couvertes par le champ d'application (3.1.1.) satisfaisant à un nouveau critère du nexus dans les juridictions de marché concernées (ci-après, les « juridictions de marché éligibles ») (3.1.2.).

3.1.1. Champ d'application

Question de politique fiscale

15. À l'ère du numérique, les droits d'imposition et les bénéfices imposables ne peuvent plus être attribués uniquement en référence à des critères de présence physique. En raison de la mondialisation et de la numérisation de l'économie, il existe des entreprises qui peuvent développer une participation active et soutenue dans une juridiction de marché, au-delà de la simple conclusion de ventes, sans nécessairement investir localement dans des infrastructures et des activités. Cela signifie que les bénéfices attribuables aux activités physiques menées par une entreprise dans une juridiction, conformément aux articles 5, 7 et 9 des Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, peuvent ne plus refléter fidèlement sa participation significative et durable au marché.

16. Le montant A a vocation à apporter une réponse à cette situation en réattribuant une fraction des bénéfices résiduels d'une entreprise aux juridictions de marché. Le montant ainsi réattribué excède la rémunération de pleine concurrence qui pourrait être attribuée au titre des activités exercées sur le marché, notamment des activités de commercialisation et de distribution de référence, mais ne constitue pas une rémunération supplémentaire au titre de ces mêmes activités¹¹.

17. Cette question de politique fiscale est pertinente pour les entreprises qui peuvent participer d'une manière durable et significative à la vie économique d'une juridiction, qu'elles exercent ou non d'activités physiques au niveau local. Cette participation est déterminée par la nature de ce qui est fourni, de la manière dont ces fournitures sont effectuées et de la nature de l'interaction ou de la participation actives avec les juridictions du marché. Par conséquent, l'objectif de politique fiscale visé par le nouveau droit d'imposition est surtout pertinent pour deux grandes catégories d'entreprises.

18. Cet objectif est en premier lieu pertinent pour les entreprises qui fournissent des services numériques standardisés et automatisés à une clientèle et une base d'utilisateurs importante à l'échelle mondiale. Il s'agit d'entreprises qui, en général, sont en mesure de fournir des services numériques à distance à des clients sur des marchés en n'ayant que très peu voire aucunement recours à des infrastructures locales. Dans ces cas, elles tirent généralement avantage de l'exploitation de puissants effets de réseaux de consommateurs ou d'utilisateurs, et génèrent une valeur non négligeable à partir de leurs interactions avec les utilisateurs et les clients. Elles bénéficient souvent des données et des contenus fournis par les utilisateurs et d'un suivi intensif des activités des utilisateurs ainsi que de l'exploitation des données correspondantes. Dans certains modèles, les clients peuvent interagir de façon quasi ininterrompue avec les installations et les services du fournisseur. Ces caractéristiques apparaissent plus nettement dans certains types de services numériques. Néanmoins, la capacité à développer à distance une présence active et soutenue sur des marchés par les canaux décrits précédemment peut être considérée comme détenue de façon générale par les entreprises qui fournissent un service automatisé sur une plateforme numérique.

19. La question de politique fiscale soulevée précédemment est pertinente, en second lieu, pour d'autres entreprises qui tirent des revenus de la vente, directe ou indirecte, de biens ou de services, à des consommateurs (c'est-à-dire pour des entreprises en relation étroite avec des consommateurs). Celles-ci forment un vaste ensemble composé d'entreprises traditionnelles dont l'activité a été perturbée à un

¹¹ Voir également les paragraphes 55 et 56 ci-dessous.

moindre degré par la numérisation, notamment d'entreprises fabriquant des produits physiques, qui les vendent physiquement par des canaux de distribution et qui stimulent les ventes par des méthodes de commercialisation moins sophistiquées, telle que la publicité télévisuelle et les bannières publicitaires. Cependant, ces entreprises recourent de plus en plus aux technologies numériques afin d'interagir davantage avec leur clientèle et de se rapprocher d'elle, que ce soit en nouant des relations plus durables avec chaque client individuellement, en ciblant davantage leur stratégie de commercialisation et de marque, ou en recueillant et en exploitant les données concernant leurs clients. Il en va ainsi tout particulièrement des entreprises qui vendent des produits connectés et de celles qui font des plateformes en ligne leur principal instrument de commercialisation et de vente aux consommateurs.

20. Le fait que l'interaction avec les clients et l'engagement auprès d'eux puissent s'organiser à distance signifie que les entreprises sont de plus en plus à même d'avoir une présence active mais non physique dans des juridictions de marché¹², grâce à laquelle elles améliorent sensiblement la valeur de leurs produits et augmentent leurs ventes.

Activités couvertes

21. Dans ce contexte, les entreprises qui entreraient dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition au titre du montant A seraient celles relevant de l'une des deux catégories décrites ci-après.

Services numériques automatisés

22. Ces services couvrent les entreprises qui tirent des revenus de la prestation de services numériques fournis de manière standardisée à une importante population de clients ou d'utilisateurs situés à travers plusieurs juridictions¹³. Ces services couvriraient la liste non-exhaustive de modèles d'affaires suivante :

- moteurs de recherche en ligne ;
- plateformes de réseaux sociaux ;
- plateformes d'intermédiations en ligne, via notamment l'exploitation de marchés en ligne, que celles-ci soient utilisées par des entreprises ou par des consommateurs ;
- diffusion en direct de contenus numériques ;
- jeux en ligne ;
- services d'informatique en nuage (cloud computing); et
- services de publicité en ligne.

23. D'autres travaux devront être entrepris sur la définition de la notion de service numérique automatisé, notamment pour les modèles d'affaires qui impliquent principalement des transactions avec d'autres entreprises, ainsi que sur la distinction entre les entreprises de services numériques et les entreprises qui fournissent à des clients des services en ligne mais nécessitant en grande mesure une intervention et une appréciation humaines. Relèvent généralement de cette dernière catégorie d'activités les services professionnels tels que les services juridiques, comptables ainsi que les services d'architecte, d'ingénierie et de conseil n'entrant pas dans le champ de cette définition.

¹² Cette question peut également être pertinente dans les cas où un groupe d'entreprises multinationales a une présence physique imposable dans la juridiction de marché. En effet, les règles actuelles (articles 5, 7 et 9 des Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies) ne prévoient pas l'attribution de bénéfices en vertu d'une présence imposable fondée sur les bénéfices du groupe ou son engagement global dans cette juridiction de marché, l'activité pouvant également être exercée à distance.

¹³ Y compris les recettes tirées de la monétisation de données.

Entreprises en relation étroite avec des consommateurs

24. Il s'agirait d'entreprises tirant des revenus de la vente de types de biens et de services couramment vendus à des consommateurs, à savoir des particuliers achetant des articles pour leur usage personnel, et non à des fins commerciales ou professionnelles.

25. Entreraient dès lors dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition non seulement les entreprises qui vendent des biens et des services directement à des consommateurs, mais aussi celles qui vendent des produits de consommation indirectement en passant par des revendeurs tiers ou des intermédiaires effectuant des tâches courantes telles que des opérations mineures d'assemblage et de conditionnement.

26. Les entreprises qui vendent des produits intermédiaires et des composants destinés à être intégrés dans des produits finis vendus à des consommateurs seraient exclus du champ d'application du nouveau droit d'imposition, sous réserve d'une exception possible pour les produits intermédiaires ou composants de marque et habituellement acquis par des consommateurs pour leur usage personnel.

27. Enfin, il s'agirait de faire entrer dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition les entreprises tirant des revenus de la concession de licences d'exploitation de produits de consommation de marque et les entreprises tirant des revenus de la concession de licences de marque (et de savoir-faire commerciaux) comme dans le cas de modèles de franchise.

28. Par exemple, la définition d'une entreprise en relation étroite avec des consommateurs devrait permettre de faire entrer dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition la liste non-exhaustive d'activités suivante :

- produits informatiques personnels (par exemple logiciels, appareils ménagers connectés, téléphones portables);
- vêtements, articles de toilette, cosmétiques, produits de luxe ;
- produits alimentaires et boissons de marque ;
- franchises, comme les concessions de licence concernant le secteur de l'hôtellerie et de la restauration ; et
- véhicules automobiles.

29. D'autres travaux devront être menés sur les définitions de certains des termes clés utilisés précédemment.

Considérations spécifiques

30. Les entreprises du secteur extractif et autres producteurs et vendeurs de matières premières et de produits de base ne relèveront pas de la définition des entreprises en relation étroite avec les consommateurs, même si ces matières et produits sont intégrés en aval de la chaîne d'approvisionnement dans les produits de consommation. L'impôt sur les bénéfices tirés de l'extraction de ressources naturelles d'une nation peut être considéré comme faisant partie du prix payé par la société au titre de l'exploitation de ces richesses nationales, lequel permet une rémunération correcte au propriétaire des ressources. Les produits issus des industries extractives et autres produits de base, comme les produits agricoles et sylvicoles, sont généralement des biens génériques qui sont vendus, et dont le prix est déterminé, en fonction de leurs caractéristiques intrinsèques. La vente de sacs de graines de café vert, par exemple, n'entrera pas dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition, contrairement à la vente de pots de café de marque.

31. La plupart des activités exercées dans le secteur des services financiers (qui inclut les activités d'assurance) est destinée à des clients professionnels et seront donc exclus du champ d'application du nouveau droit d'imposition. Il existe toutefois un autre argument convaincant en faveur de l'exclusion des

branches d'activité au sein du secteur des services financiers qui impliquent une relation étroite avec les consommateurs telles que les banques de détail et l'assurance : il tient à l'impact de la réglementation prudentielle et, par exemple, des obligations d'agrément des banques destinées à protéger les déposants/souscripteurs de police d'assurance locaux dans la juridiction du marché. En général, cela garantit que les bénéfices résiduels sont principalement réalisés dans des marchés locaux de particuliers, ce qui justifie l'exclusion de ces activités du champ d'application. Il y aura peut-être lieu toutefois de se demander si certains aspects non réglementés du secteur des services financiers ou de ceux qui leur sont liés exigent une prise en compte spécifique, comme les plateformes de prêts entre particuliers en ligne.

32. La plupart des conventions fiscales bilatérales attribue des droits d'imposition exclusifs au pays de résidence de l'entreprise sur les bénéfices découlant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs dans le cadre d'un trafic international. Cette pratique établie de longue date a sa raison d'être, il est donc jugé inapproprié de faire entrer les compagnies de transport aérien et maritime dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition.

Interaction avec d'autres éléments de la définition du montant A

33. De nombreux groupes exerceront des catégories d'activités diverses dont certaines correspondront aux définitions susmentionnées et d'autres non. Le problème qui se posera alors pourrait être résolu par la segmentation de ces activités en différentes branches d'activité auxquelles le montant A serait appliqué séparément. Des travaux supplémentaires devront être menés pour déterminer le niveau de segmentation applicable et vérifiable.

34. Même au sein d'une même branche d'activité, un produit ou un service peut être vendu à la fois à des consommateurs et à des entreprises. C'est par exemple la situation dans laquelle se trouve un vendeur d'ordinateurs individuels qui compte parmi ses clients de petites entreprises et des consommateurs. Comme indiqué au paragraphe 24, s'il s'agit d'un type de produit couramment vendu aux consommateurs, il y a lieu de penser qu'il entrera dans le champ de la définition d'une entreprise en relation étroite avec les consommateurs.

Seuils

35. Pour faire en sorte que les contraintes administratives et de conformité soient proportionnées aux avantages attendus, le nouveau droit d'imposition sera assorti d'un certain nombre de seuils. Premièrement, il sera limité aux groupes d'entreprises multinationales qui atteignent un certain seuil de chiffre d'affaires brut. Ce seuil pourrait, par exemple, être identique à celui appliqué pour la déclaration pays par pays, conformément à l'Action 13 du BEPS (groupes d'entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires brut dépasse 750 millions d'euros). Cette disposition évite aux petites entreprises de supporter des coûts de conformité superflus et offre une possible infrastructure pour le dépôt et l'échange d'informations. Deuxièmement, parmi les groupes d'entreprises multinationales qui atteignent le critère de chiffre d'affaires brut, certaines pourraient bénéficier d'une exception supplémentaire dès lors que le chiffre d'affaires total agrégé couvert est inférieur à un certain seuil. Troisièmement, une exception sera envisagée pour les situations dans lesquelles le bénéfice total à répartir en vertu du nouveau droit d'imposition n'atteindrait pas un certain montant *de minimis*¹⁴. Enfin, le calcul effectif du montant A (voir paragraphe 46 ci-dessous) et l'application de la nouvelle règle du nexus (voir paragraphe 37 ci-après) supposeront la définition de seuils supplémentaires. Une vue d'ensemble de l'articulation entre ces différents seuils et de leur incidence est présentée à l'annexe B.

¹⁴ Cette exception pourrait par exemple couvrir la situation d'une grande entreprise concentrant son activité sur le marché national, mais réalisant un niveau minimum de bénéfices à l'étranger.

3.1.2. Nexus

36. Pour les groupes d'entreprises multinationales dans le champ d'application, une nouvelle règle du nexus sera créée en se fondant sur les indicateurs d'une participation significative et soutenue à l'économie des juridictions du marché. Il s'agira d'une règle autonome afin de limiter les répercussions indésirables sur d'autres règles fiscales ou non-fiscales existantes. La mise en œuvre et l'administration de la nouvelle règle du nexus seront conçues de manière à éliminer (ou limiter au strict minimum) les obligations de dépôt ou autres obligations fiscales connexes induites par l'attribution du nouveau droit d'imposition à de multiples juridictions du marché. Cela impliquera d'envisager des mécanismes de déclaration et d'enregistrement simplifiés (tels qu'une approche reposant sur un « guichet unique ») et le dépôt exclusif dans la juridiction de la société mère ultime (conformément à l'approche suivie pour la déclaration pays par pays visée par l'Action 13).

37. La réalisation d'un chiffre d'affaires couvert dans une juridiction du marché pendant un certain nombre d'années serait le principal élément démontrant l'existence d'une participation significative et soutenue. Le seuil de chiffre d'affaires serait adapté à la taille du marché, avec un montant minimum absolu à définir. L'accord final comportera un chiffrage précis du montant du seuil.

38. Pour les entreprises de services numériques automatisés couvertes, le seuil de chiffre d'affaires sera le seul critère requis pour créer un nexus. En effet, à l'ère du numérique, caractérisée par d'importantes économies d'échelles et un recours sans précédent aux actifs incorporels, la fourniture de services numériques automatisés implique généralement un niveau de participation active et soutenue auprès des clients tel que décrit plus haut, même lorsque ces services sont fournis à distance.

39. S'agissant d'autres activités couvertes, par exemple la vente de biens corporels, la proposition ne créera pas un nouveau nexus si le groupe d'entreprises multinationales se contente de vendre des biens de consommation dans une juridiction de marché sans entretenir d'interaction soutenue avec ce marché. Il est ainsi reconnu que la vente internationale de biens corporels dans une juridiction du marché n'équivaut pas en soi à une participation significative et soutenue à l'économie de cette juridiction. Des travaux supplémentaires devront être engagés pour envisager l'utilisation de facteurs additionnels ou supplémentaires possibles, tels que l'existence d'une présence physique du groupe d'entreprises multinationales dans la juridiction du marché ou d'une action publicitaire qui cible la juridiction du marché. L'objectif global, conjugué aux différents seuils, est d'éviter de ne couvrir que les simples ventes et d'éviter ou de minimiser les contraintes de conformité supplémentaires, surtout dans les situations où un groupe d'entreprises multinationales n'est pas déjà présent sur un marché ou n'a pas spécifiquement ciblé ce marché depuis l'étranger.

40. Les règles seront également conçues de manière à éviter les répercussions négatives sur une autre règle du nexus existante, de sorte que le nouveau nexus reste exclusivement applicable au nouveau droit d'imposition (et ne puisse pas être employé comme fondement pour créer un nexus pour d'autres impôts, que ce soit l'impôt sur le revenu, des impôts autres que l'impôt sur le revenu ou des droits de douane, ou dans tout autre contexte non-fiscal).

41. Les travaux futurs s'emploieront à élaborer des règles claires et simples à gérer qui imputeront le chiffre d'affaires aux juridictions du marché aux fins de définir le seuil déclenchant le nexus et d'attribuer des bénéfices à cette juridiction. Ces travaux tiendront compte de la façon dont différents services numériques automatisés et différentes entreprises en relation étroite avec les consommateurs opèrent dans les juridictions du marché. Il est particulièrement important de définir des règles de détermination de la source permettant de couvrir certaines transactions numériques, par exemple en considérant que le chiffre d'affaires généré par des services publicitaires en ligne provient de la juridiction où les utilisateurs (« vues ») sont situés, tandis que le chiffre d'affaires généré par les autres services numériques couverts trouve sa source dans la juridiction où ils sont consommés. Il sera en outre nécessaire de préciser l'origine

du chiffre d'affaires lorsque les produits sont vendus par le biais d'intermédiaires avant de parvenir au consommateur final.

3.2. Calcul du Montant A

42. Cette section décrit le calcul du Montant A, qui repose en grande partie sur l'application d'une formule et qui exclut les activités commerciales couvertes qui n'atteignent pas un certain niveau de rentabilité (3.2.1.). Elle évoque également la clé de répartition qui sera utilisée pour répartir le Montant A entre les juridictions du marché éligibles (3.2.2.).

3.2.1. La base d'imposition

43. Contrairement à l'approche traditionnelle des prix de transfert qui considère chaque entité séparément, le Montant A sera calculé à partir du bénéfice provenant des états financiers consolidés du groupe. Même si les groupes d'entreprises multinationales s'appuient sur des normes comptables différentes pour établir leurs états financiers consolidés, les divergences entre les normes comptables sont pour la plupart d'ordre temporel et n'ont pas de répercussion sur le montant global du chiffre d'affaires déclaré dans le temps. Cela signifie que le type d'ajustements requis pour harmoniser l'utilisation de normes comptables différentes dans différentes juridictions devrait rester minimal et être limité aux postes importants pour lesquels les écarts sont significatifs, tant dans leur montant que dans la durée. Cela facilite également le calcul d'une mesure du bénéfice sur une base globalement cohérente entre juridictions.

44. Parmi les différents indicateurs du niveau des bénéfices disponibles, les consultations publiques et discussions avec les pouvoirs publics, les contribuables et les fiscalistes ont révélé que le bénéfice avant impôt est l'indicateur privilégié pour calculer le Montant A car, dans la plupart des cas, c'est celui qui se rapproche le plus des bénéfices par référence auxquels l'impôt sur les sociétés est généralement établi. Par ailleurs, il se prête à une application cohérente d'une année à l'autre. Pour que les pertes soient prises en compte, ces règles seront applicables aux bénéfices comme aux pertes, et comporteront des dispositions concernant le report des pertes¹⁵.

45. Lorsque le chiffre d'affaires non couvert d'un groupe multinational est significatif, il pourrait être nécessaire d'établir des états financiers segmentés de manière à cibler uniquement les branches d'activité couvertes pour la répartition des bénéfices correspondant au Montant A. Dans certains cas, il pourrait être nécessaire d'opérer une segmentation entre les différentes régions et/ou branches d'activité couvertes dès lors que la rentabilité d'un contribuable varie beaucoup d'une branche d'activité ou d'une région à l'autre. Le bien-fondé et la faisabilité technique d'une segmentation régionale devront être analysés de manière plus approfondie avant de pouvoir décider de la viabilité de celle-ci d'un point de vue politique fiscale. Dans le même temps, les parties consultées ont également souligné que la conception de règles de segmentation devait concilier le besoin de simplicité et de précision et prendre en compte les obligations de mise en conformité qu'une telle approche implique. À cet égard, les contributions reçues au cours des consultations publiques demandaient également que soient étudiés des seuils *de minimis* ainsi que la possibilité pour les contribuables d'opter volontairement pour la segmentation des différentes branches d'activité des entreprises couvertes (par région ou par produit par exemple).

46. Enfin, le calcul du Montant A est basé sur une formule conçue pour isoler la fraction des bénéfices résiduels qui doit être attribuée aux juridictions du marché éligible, puisque le Montant A s'applique uniquement à la fraction des bénéfices qui dépasse un certain niveau de rentabilité. Dans le cadre de cette formule, le Montant A pourrait aussi être pondéré pour tenir compte des différents degrés de transformation

¹⁵ Lors de la conception des règles relatives aux pertes, on analysera comment tenir compte des pertes antérieures au régime du Montant A, ainsi que des pertes qui surviennent après la naissance du droit d'imposition au titre du Montant A.

numérique des activités couvertes (« différenciation numérique »). Des négociations supplémentaires viseront à définir le niveau de rentabilité au-delà duquel le Montant A s'applique, et la fraction des bénéfices résiduels qui revient aux juridictions du marché, en tenant compte de l'intérêt des petites et grandes économies de marché. Des examens supplémentaires viseront également à déterminer dans quelle mesure la fraction relative du bénéfice attribuée à la juridiction du marché au titre du montant A doit être identique pour toutes les activités couvertes ou si des pourcentages différents doivent être appliqués pour tenir compte des différents niveaux de pertinence de la logique qui sous-tend cette approche selon les activités. On étudiera également la possibilité, comme solution alternative à l'augmentation de la rémunération attribuée au titre du montant A, d'attribuer des bénéfices aux juridictions du marché au titre des activités exercées à distance qui ont été identifiées ou de l'exercice présumé de certaines activités sur le territoire de ces juridictions.

3.2.2. La clé de répartition

47. Après avoir quantifié le Montant A, il faudra le répartir entre les juridictions du marché éligibles au moyen d'une clé de répartition convenue. Cette clé de répartition sera basée sur un montant de ventes à même de générer un nexus (voir la section 3.1.2. qui examine la question du seuil de chiffre d'affaires déclenchant un nexus). Il conviendra aussi d'élaborer des règles spécifiques de détermination de la source du chiffre d'affaires en fonction des différents modèles d'affaires. Par exemple, s'agissant de la publicité en ligne, le chiffre d'affaires serait réputé provenir, lorsque cela est possible, de la juridiction où la publicité est diffusée plutôt que de la juridiction (si elle est différente) où la publicité est achetée. Ces règles de détermination de la source du chiffre d'affaires seront également appliquées aux ventes réalisées par le biais de distributeurs indépendants afin d'éviter les distorsions éventuelles.

3.3. Élimination de la double imposition

48. Lorsque les bénéfices sont, dans le cadre du système actuel, répartis en fonction du principe de pleine concurrence, le Montant A vient se superposer à ce système. Dans la mesure où le principe de pleine concurrence attribue déjà les bénéfices du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble (qui sont donc déjà soumis à l'impôt), il est essentiel d'établir des mécanismes appropriés pour éliminer la double imposition. Les approches généralement suivies pour remédier à la double imposition juridique internationale, aussi bien par les conventions fiscales que par le droit interne, consistent pour une juridiction (la juridiction de résidence, où le détenteur du revenu est résident fiscal) à exempter ce revenu de l'impôt ou à octroyer un crédit d'impôt équivalent à l'impôt payé dans l'autre juridiction (la juridiction de la source, où le revenu est réputé avoir son origine). En outre, pour éliminer la double imposition économique résultant d'ajustements des prix de transfert, les conventions fiscales obligent généralement la juridiction dans laquelle l'entreprise associée est résidente à procéder à un ajustement corrélatif des bénéfices de cette entreprise qu'elle impose (à condition qu'elle soit d'accord avec l'ajustement des prix de transfert effectué dans la première juridiction).

49. Néanmoins, l'application de ces mécanismes pour éliminer la double imposition résultant du Montant A n'est pas chose aisée, car le calcul du Montant A s'applique aux bénéfices d'un groupe d'entreprises multinationales (ou d'une branche d'activité) dans son ensemble, et non entité par entité et pays par pays.

50. Il ne sera notamment pas possible de suivre une approche faisant intervenir un ajustement corrélatif (conformément aux dispositions de l'article 9(2) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ou des Nations Unies) pour éliminer la double imposition dans tous les cas (ou dans de nombreux cas), car le Montant A ne repose pas sur l'existence de transactions identifiables entre des entités particulières du

groupe¹⁶. Cela évitera également tout impact imprévu et les problèmes liés à l'application de droits de douane à des produits importés.

51. En outre, même s'il semble possible de continuer à appliquer les mécanismes existants dans les conventions fiscales et dans le droit interne (méthode d'imputation ou d'exemption) pour alléger efficacement la double imposition juridique internationale, il faudra déterminer la juridiction qui aura l'obligation d'éliminer la double imposition éventuelle, et si plusieurs juridictions sont concernées, le montant de l'allègement qui devra être accordé par chacune d'entre elles. Il est également essentiel de tenir compte du fait que la mise en place du Montant A aura une incidence sur de nombreuses juridictions qui ne seront pas nécessairement liées par des conventions bilatérales. Cela nécessite de combler les lacunes des conventions existantes en terme de couverture (comme expliqué plus loin à la section 6) et d'identifier le ou les membres d'un groupe d'entreprises multinationales qui doivent être considérés comme les détenteurs des bénéfices résiduels présumés, correspondant aux bénéfices imposables dans les juridictions du marché au titre du Montant A.

52. Par conséquent, l'approche unifiée définira des approches permettant d'identifier ces entités imposables selon des modalités qui soient à la fois équitables et faciles à gérer¹⁷. Cela impliquera d'engager des travaux supplémentaires sur les aspects suivants : des approches visant à identifier les entités redevables de l'impôt en se référant à divers indicateurs de rentabilité ; des méthodes permettant de répartir l'impôt à payer au titre du Montant A entre ces entités lorsqu'il en existe plusieurs au sein d'un même groupe (y compris la faisabilité de répartitions au prorata) ; et dans quelle mesure l'identification du contribuable selon cette logique permettrait aux mécanismes existants d'élimination de la double imposition (méthode d'imputation ou d'exemption) de continuer à fonctionner efficacement.

3.4. Interactions et risque de double comptabilisation

53. Comme exposé plus haut, le Montant A s'inscrit dans le système de répartition des bénéfices à trois niveaux sur lequel repose l'approche unifiée. En pratique, cela signifie qu'un groupe d'entreprises multinationales appliquerait dans un premier temps les règles de répartition des bénéfices fondées sur le principe de pleine concurrence (y compris les Montants B et C) afin de déterminer une répartition initiale des bénéfices entre différentes entités et, partant, entre différentes juridictions. Le Montant A calculé pour les groupes d'entreprises multinationales visés serait ensuite réparti entre les juridictions du marché éligibles et viendrait compléter ou remplacer en partie les règles de répartition des bénéfices fondées sur le principe de pleine concurrence.

54. Il est par conséquent important d'identifier les éventuelles interactions possibles entre les montants A, B et C qui ne sont pas correctement prises en compte par les mécanismes d'élimination de la double imposition décrits plus haut (voir paragraphe 3.3 ci-dessus). Ces mécanismes constituent le principal moyen de remédier aux interactions qui peuvent se produire entre les montants A, B et C.

3.4.1. Interactions entre les montants A et B

55. Ce système de répartition des bénéfices à trois niveaux pourrait se traduire par l'attribution à une même juridiction du marché d'un Montant A et d'un Montant B. Néanmoins, dans la mesure où le

¹⁶ Le mécanisme d'ajustements primaires et corrélatifs prévu par l'article 9 repose sur une transaction sous-jacente, qui n'existe pas dans le cadre du Montant A. d'autres méthodes, fondées sur des déductions ou des abattements ne reposant pas sur des transactions indétectables, comme les méthodes de l'exemption, pourraient être plutôt envisagées.

¹⁷ Une façon d'y parvenir consisterait à prendre en compte le lieu où les bénéfices réattribués au titre du Montant A sont comptabilisés dans le système existant (ou le lieu où ils sont comptabilisés selon le principe de pleine concurrence, avant application du Montant A).

Montant A vise à rémunérer les juridictions du marché en leur attribuant une fraction des bénéfices résiduels présumés des groupes d'entreprises multinationales visés, alors que le Montant B est censé rémunérer une juridiction du marché en lui attribuant un bénéfice fixe au titre des activités de marketing et de distribution de référence, il n'y aura pas d'interaction significative entre les montants A et B.

3.4.2. Interactions entre les montants A et C

56. Une question importante est de déterminer si une double comptabilisation peut se produire lorsque le Montant A et le Montant C sont attribués à une même juridiction du marché parce que le groupe d'entreprises multinationales a déjà une présence imposable dans cette juridiction. Dans de telles circonstances, des cas de double comptabilisation seraient possibles s'il existe un chevauchement entre les Montants A et C. Cette question de la double comptabilisation éventuelle peut être envisagée sous les angles suivants : (1) biens incorporels de commercialisation dans la juridiction de marché ; (2) ajustements de comparabilité en vertu du principe de pleine concurrence ; et (3) interprétations non traditionnelles du principe de pleine concurrence. Même si de telles hypothèses doivent faire l'objet d'un examen plus approfondi, aucun cas de double comptabilisation éventuelle ne devrait donner lieu à une double imposition dès l'instant où des mécanismes d'élimination de la double imposition sont appliqués (voir paragraphe 3.3 ci-dessus).

57. S'agissant d'un groupe d'entreprises multinationales couvert et tenu de verser un Montant A aux juridictions du marché, des interactions entre le Montant A et le Montant C sont possibles dès lors que ses activités couvertes donnent lieu à un nouveau calcul des prix de transfert. Un tel ajustement aurait par exemple pour effet de modifier le niveau de rentabilité d'entités distinctes au sein du groupe, dont le calcul a servi à déterminer les entités tenues de s'acquitter d'un Montant A et les juridictions qui auront l'obligation d'alléger la double imposition. Des travaux supplémentaires seront entrepris pour identifier les interactions entre le Montant A et le Montant C.

4. Rémunération fixe au titre d'activités de distribution et de commercialisation de référence déterminées (Montant B)

58. La finalité du Montant B est de standardiser la rémunération des distributeurs (qu'ils soient constitués sous la forme de filiale ou d'établissement stable traditionnel) qui achètent des produits à des parties liées en vue de les revendre et exercent à ce titre des « activités de commercialisation et de distribution de référence déterminées ». L'idée est d'attribuer une rémunération fixe aux distributeurs qui entrent dans le champ de cette définition – une rémunération fixe fondée sur le principe de pleine concurrence (de sorte que le Montant B ne pourrait ni être optionnel, ni constituer un régime de protection). Dans ce contexte, le Montant B viserait à simplifier le calcul de la rémunération des activités couvertes et à réduire les différends et les incertitudes quant à la détermination du prix de certaines activités de distribution. La finalité générale du Montant B est donc :

- D'assurer un plus grand degré de simplification dans l'administration des règles de prix de transfert pour les administrations fiscales et diminuer les coûts de conformité pour les contribuables ; et
- De renforcer la sécurité juridique en matière fiscale concernant la détermination du prix des transactions, ce qui devrait permettre de réduire les différends entre administrations fiscales et contribuables.

59. Enfin, ce modèle de rémunération fixe permettra aux administrations fiscales et aux contribuables de faire un usage plus efficient de leurs ressources, en focalisant leur attention sur les cas de figure à haut risque qui offrent un potentiel important de recettes fiscales.

60. La rémunération fixe qui serait versée, sous la forme du Montant B, à une juridiction du marché au titre d'activités de distribution et de commercialisation de référence donnerait un résultat fondé sur le principe de pleine concurrence. À cette fin, les travaux analyseront la manière de prendre en compte les différents niveaux de fonctionnalité ainsi que les différences de traitement entre secteurs d'activité et régions. Le Montant B devra être conçu de façon à garantir que les activités de distribution et de commercialisation de référence soient seulement rémunérées par le Montant B et non (encore une fois) par le Montant C. Les activités de distribution et de commercialisation de référence devront à cet effet faire l'objet de définitions précises.

61. La définition des activités de distribution et de commercialisation de référence couvrira probablement les activités de distribution caractérisées par un niveau standard de fonctionnalité, l'absence de propriété d'actifs incorporels et des risques faibles ou nuls. Une définition positive, fondée sur des facteurs qualitatifs et quantitatifs et assortie d'une liste d'activités et d'entités exclues du champ d'application, pourrait être envisagée pour délimiter les entités et activités potentiellement couvertes. Les régimes de répartition des prix de transfert en vigueur dans certains pays pourraient fournir des orientations utiles.

62. La conclusion d'un accord sur le montant du pourcentage fixe à retenir impliquera nécessairement pour les pays de trouver un compromis entre le strict respect du principe de pleine concurrence et la facilité d'administration du Montant B. En d'autres termes, bien qu'elle puisse ne pas tenir compte de l'ensemble des faits et circonstances propres à chaque cas d'espèce, l'approche fondée sur l'attribution d'un pourcentage fixe est susceptible de simplifier considérablement la détermination de la rémunération des activités relevant de son champ d'application.

63. Il ne sera pas nécessaire de modifier les conventions fiscales pour pouvoir mettre en œuvre le régime du Montant B, ce qui devrait en simplifier sensiblement l'application. Au contraire, dans la mesure où, comme indiqué dans la section 4, ce régime devrait être conforme au principe de pleine concurrence, les dispositions existantes des conventions devraient suffire pour permettre son adoption.

64. Un certain nombre des caractéristiques techniques clés du Montant B devront par conséquent être précisées afin que les pays membres du Cadre inclusif puissent appuyer sa mise en œuvre en toute connaissance de cause. Les aspects techniques qui devront être développés dans le cadre du Programme de travail révisé sont notamment les suivants :

- définition des activités de référence ;
- prise en considération d'un indicateur de bénéfice adapté ;
- structuration du montant de la rémunération en tant que pourcentage fixe du niveau de bénéfice convenu (médian) ;
- recours à des études comparatives fondées sur des informations librement accessibles pour justifier le choix du montant du pourcentage fixe à retenir ; et
- différence de traitement selon les secteurs et les régions qui pourrait être nécessaire afin de rester globalement conforme avec le principe de pleine concurrence.

5. Sécurité juridique en matière fiscale : prévention et règlement des différends

65. La sécurité juridique en matière fiscale constitue un volet essentiel de l'approche unifiée, et un élément fondamental de la conception du Premier Pilier. Cette section présente une analyse préliminaire de la façon dont le Premier Pilier améliorerait la sécurité juridique en matière fiscale (voir sections 5.1 et 5.2). Ces travaux porteront notamment sur l'exploration de dispositifs innovants et inclusifs à mettre en œuvre pour garantir une telle certitude aux contribuables comme aux administrations fiscales. Les caractéristiques précises et la portée de ces nouveaux dispositifs seront développées à mesure que les

travaux intensifs se poursuivent. Il conviendra dans ce cadre d'explorer un certain nombre d'options envisageables, en s'inspirant autant que possible des modèles existants de mécanismes multilatéraux – tout en tenant compte des contraintes juridiques internes – et en veillant à garantir un processus inclusif et équitable aux pays développés comme aux pays en développement. L'obtention d'un accord concernant la sécurité juridique en matière fiscale est considérée comme essentielle à la conclusion d'un accord global, sachant que la portée des mécanismes renforcés de règlement des différends constitue un volet fondamental du Premier Pilier.

5.1. Un nouveau cadre de prévention et de règlement des différends portant sur le Montant A

66. La prévention des différends portant sur le Montant A commencera donc avec la conception de règles simples et claires.

67. Comparée au principe de pleine concurrence, la nouvelle approche prend la forme d'une méthode différente de répartition des droits d'imposition, qui repose sur une formule convenue à un niveau international. Si l'application de règles mécaniques fondées sur une formule clairement définie et des orientations précises peut limiter les risques de différends, il est impossible de les éviter totalement.

68. Il serait difficile (voire impossible) de permettre à l'ensemble des administrations fiscales concernées d'évaluer et de vérifier le calcul et la répartition par un groupe d'entreprises multinationales du Montant A et de s'appuyer sur les mécanismes bilatéraux actuels de règlement des différends (autant qu'ils aient déjà été améliorés et puissent encore être renforcés) pour éviter les différends potentiels, dans la mesure où ces mécanismes interviennent *a posteriori*. Tout différend entre deux juridictions au sujet du Montant A aura probablement une incidence sur l'imposition de ce montant dans plusieurs juridictions. La résolution de ces différences dans le cadre du système bilatéral actuel supposerait par conséquent de multiples procédures amiables faisant intervenir les différentes juridictions dans lesquelles l'entreprise multinationale concernée exerce des activités ou réalise un chiffre d'affaires significatif, d'où un processus long, non coordonné et inefficace.

69. Afin d'éviter une telle situation, la nouvelle approche s'accompagnerait d'un mécanisme clair, administrable et contraignant de prévention des différends à un stade précoce. Des travaux seront menés afin de concevoir dans le détail un tel mécanisme.

70. L'incertitude devra être levée à un stade précoce, avant que ne soient calculés les impôts, de manière à prévenir la survenue de différends. Cette certitude devra concerner tous les aspects du Montant A : la détermination des entreprises multinationales dans le champ ; la délimitation exacte des branches d'activité ; la répartition des frais généraux et des déficits fiscaux entre ces différentes branches ; l'existence ou non d'un nexus dans une juridiction donnée ; et l'identification des juridictions qui accorderaient un allègement de la double imposition.

71. Il a été convenu d'explorer une approche innovante que les administrations fiscales du Cadre inclusif pourront mettre en œuvre pour garantir la sécurité juridique en matière fiscale à un stade précoce au titre du Montant A. On pourrait par exemple envisager de créer des groupes de représentants qui exerceraient une fonction d'examen et qui seraient garants de la sécurité juridique en matière fiscale. Dans ce cadre, des travaux devront être menés sur le fonctionnement et la gouvernance de tels groupes de réflexion afin de veiller à ce que les Membres soient dûment représentés et à ce que les processus mis en place soient efficaces, transparents et inclusifs.

72. Il serait également nécessaire, dans le cadre de la conception de ces mécanismes, de relever le défi que représente l'obtention d'accords contraignants de la part de l'ensemble des administrations fiscales.

73. Les contraintes de ressources des administrations fiscales constituent un facteur pris en compte dans la conception de ces nouvelles approches de prévention des différends. D'un autre côté, les synergies qui pourront être dégagées de la mise en œuvre d'un processus multilatéral permettront d'affecter au total moins de ressources que celles qui auraient été nécessaires dans le cadre du système actuel non coordonné. Une assistance pourra être fournie, au titre de cette approche, aux membres des groupes de réflexion issus d'administrations fiscales ayant des ressources restreintes – par le biais par exemple d'un comité d'experts, qui pourra également apporter son soutien sur les aspects pratiques de la procédure d'examen. Un rôle pourra également être attribué à l'administration fiscale de la société mère ultime, et on cherchera à déterminer comment garantir en temps voulu la sécurité juridique en matière fiscale, ainsi que les solutions pour prévenir les différends lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales n'aura pas choisi d'adhérer au mécanisme de sécurité juridique en matière fiscale à un stade précoce.

74. De plus, l'harmonisation des procédures administratives (par exemple, en matière de communication d'informations, de déclarations fiscales et de perception de l'impôt) contribuerait à garantir une application cohérente de cette approche et limiterait les coûts administratifs et de conformité. La définition d'instructions précises sur l'application du Montant A, complétée par les retours relatifs au nouveau mécanisme de prévention et de règlement des différends évoqué ci-dessus, sera également essentielle pour prévenir les différends.

75. Enfin, des mécanismes de règlement des différends adéquats, obligatoires et contraignants seront élaborés pour faire face aux situations dans lesquelles le dispositif de prévention des différends à un stade précoce décrit plus haut n'a pas pu empêcher la survenue d'un différend¹⁸.

5.2. Sécurité juridique en matière fiscale et prévention et règlement des différends portant sur les Montants B et C

76. Il est entendu que la mise en place d'un nouveau mécanisme efficace et contraignant de prévention et de règlement des différends est nécessaire au titre du Montant A comme indiqué plus haut à la section 1. L'essentiel des travaux relatifs à la prévention et au règlement des différends portant sur le Montant B consistera à limiter de tels différends en appliquant des taux de rémunération fixe au titre des activités de distribution et de commercialisation de référence.

77. Comme évoqué dans la section 4 ci-dessus, en vertu de la nouvelle approche, le Montant B visera à rémunérer la juridiction du marché au titre des activités de distribution et de commercialisation dites « de référence », et d'aucune autre activité, en prévoyant à cet effet une rémunération fixe. Les différends portant sur le Montant B, quoique toujours possibles, seront limités grâce à la publication d'orientations claires et précises sur la portée du Montant B. Les travaux relatifs à ce montant porteront sur la définition de mécanismes appropriés de règlement des différends dès lors que ceux-ci se révéleront nécessaires.

78. Néanmoins, les avis divergent actuellement sur la portée des nouveaux mécanismes renforcés de règlement des différends portant sur les prix de transfert et les établissements stables qui continueront de se produire. Il est néanmoins nécessaire d'explorer de nouvelles approches à cet égard, et notamment d'étudier la possibilité de recourir, tout au moins en partie, aux mécanismes susceptibles d'être mis en place pour garantir la sécurité juridique en matière fiscale au titre du montant A. Ils s'accordent également tous à penser qu'il est essentiel de s'entendre sur l'étendue de l'application de ces mécanismes et conviennent d'aborder de nouveau cette question dans le cadre des efforts qui seront entrepris pour parvenir à une solution fondée sur un consensus en 2020.

79. Des obstacles internes pouvant empêcher certaines juridictions d'opter pour une procédure d'arbitrage obligatoire et contraignante, il serait nécessaire d'envisager de recourir à des mécanismes qui

¹⁸ Il faudra pour cela atteindre un consensus sur ces mécanismes de règlement des différends.

ne soulèvent pas de problématiques identiques et qui pourront être adoptés par l'ensemble des membres du Cadre inclusif.

80. À l'instar d'une procédure d'arbitrage, les procédures contraignantes de règlement des différends n'ont pas pour vocation à être utilisées comme principaux mécanismes de règlement des différends. Au contraire, elles sont essentiellement présentées comme un filet de sécurité, incitant fortement les autorités compétentes à régler en temps utile les différends en recourant à la procédure amiable.

81. Le renforcement de la procédure amiable constitue un autre volet important des travaux relatifs à la sécurité juridique en matière fiscale et à la prévention et au règlement des différends. Cette partie des travaux pourra être engagée dans le cadre du réexamen de l'Action 14 du BEPS prévu en 2020, ainsi que d'autres travaux en cours visant à améliorer l'efficacité et l'efficience des procédures amiables multilatérales.

82. De plus, la mise en place de mesures de renforcement spécifiques à intégrer dans le droit interne pourrait être envisagée eu égard au Montant C. Par exemple :

- les juridictions pourraient envisager de restreindre les délais pendant lesquels il est possible de procéder à des ajustements au titre du Montant C ; et
- la perception de l'impôt pourrait être limitée ou suspendue pendant toute la durée des procédures de règlement des différends éventuels relatifs au Montant C, sous réserve de certaines conditions qui devront être définies.

6. Mise en œuvre et administration

83. Les contours de l'architecture qui viennent d'être tracés le sont sans préjuger d'une approbation ultérieure, et notamment de la possibilité d'adopter l'autre régime de protection à l'échelle mondiale envisagée à la section 6.2.

6.1. Généralités

84. La mise en œuvre de la nouvelle approche nécessitera de réviser le droit interne des pays et de modifier les conventions fiscales dans le but de supprimer les obstacles conventionnels actuels. Si diverses approches sont envisageables pour simplifier la mise en œuvre de ces modifications, il serait envisageable de négocier une nouvelle convention multilatérale pour établir un nouveau cadre multilatéral applicable aux groupes d'entreprises multinationales visés par l'approche unifiée, afin d'assurer que toutes les juridictions puissent mettre en œuvre cette approche de manière cohérente et plus ou moins en même temps.

85. À la différence de l'Instrument multilatéral utilisé pour mettre en œuvre certaines mesures BEPS, cette nouvelle convention multilatérale s'appliquerait entre les juridictions qui ne sont actuellement pas liées par une convention multilatérale, remplacerait toutes les dispositions pertinentes des conventions aux fins d'éliminer la double imposition déjà conclues et contiendrait toutes les règles internationales nécessaires pour mettre en œuvre l'approche unifiée (champ d'application, nexus, répartition des bénéfices, élimination de la double imposition et règlement des différends), qui sont essentielles pour garantir la sécurité juridique en matière fiscale. Une telle démarche faciliterait l'approche coordonnée, cohérente et efficace qui est nécessaire face à l'existence de nombreuses juridictions, et comblerait les lacunes en termes de couverture s'agissant des juridictions qui n'ont pas conclu de convention fiscale bilatérale. L'application des différents éléments de la solution (Montants A, B et C) par des juridictions qui ne sont pas actuellement couvertes par une convention fiscale bilatérale, ainsi que l'engagement requis de la part des juridictions non signataires de convention, sont des sujets qui devront être étudiés de manière plus approfondie.

86. Toutefois, la conclusion d'une convention multilatérale en bonne et due forme supposerait une impulsion politique au plus haut niveau propre à emporter l'adhésion d'un nombre important de juridictions¹⁹. La mise en œuvre du nouveau droit d'imposition et l'attribution de bénéfices supplémentaires à la juridiction du marché devraient également être subordonnées à l'acceptation des nouvelles règles de prévention et de règlement des différends décrites plus haut. Résoudre cet enjeu sera nécessaire non seulement pour relever les défis soulevés par la numérisation de l'économie, mais également pour renforcer le cadre consensuel mis en place pour éliminer la double imposition et en garantir la viabilité à l'avenir.

87. Comme indiqué plus haut, il est également important de mettre en place le cadre et l'infrastructure à même de favoriser une administration cohérente et efficace de l'approche unifiée, et notamment les mesures permettant de garantir la sécurité juridique en matière fiscale. L'objectif serait de réduire autant que possible les coûts administratifs et de conformité, y compris dans les situations faisant intervenir plusieurs juridictions (Montant A), et d'assurer la disponibilité des ressources nécessaires à la mise en œuvre de l'approche unifiée.

88. Il est clair que le nouveau droit d'imposition crée un certain nombre d'obligations et de contraintes de mise en œuvre supplémentaires (par exemple, pour la segmentation). Dans de telles circonstances, il serait judicieux d'introduire ces exigences de manière progressive et/ou d'adopter une approche simplifiée en prévoyant une période initiale assortie de règles de transition.

89. Il est également entendu que les membres du Cadre inclusif devront, aux termes de tout accord faisant consensus, s'engager à mettre en œuvre cet accord et, en même temps, à retirer les mesures unilatérales correspondantes et à ne pas en adopter de nouvelles à l'avenir. Le succès de la mise en œuvre de l'approche unifiée repose sur le retrait de ces mesures, dont le maintien remettrait en cause la légitimité de l'approche unifiée et compromettrait la stabilité future du cadre convenu.

6.2. Poursuite de l'examen de la possibilité d'adopter un autre régime de protection à l'échelle mondiale

90. Au vu de la proposition de créer un régime de protection (safe harbour) mentionnée dans la *Déclaration du Cadre inclusif sur l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, une autre approche de la mise en œuvre du Premier Pilier sera envisagée. Dans le cadre de cet autre régime de protection à l'échelle mondiale, un groupe d'entreprises multinationales pourrait choisir, à l'échelle mondiale, de se voir appliquer le Premier Pilier. Dans le cadre de l'examen de cette possibilité, le Programme de travail prévoit un plan de travail qui doit permettre aux membres du Cadre inclusif et aux groupes de travail concernés d'examiner avec toute l'attention requise les principales options envisageables pour la conception d'un tel système. Voici une liste non-exhaustive des éléments devant être pris en considération par les membres du Cadre inclusif et les groupes de travail concernés :

- Les modifications qu'il conviendrait éventuellement d'apporter au *champ d'application* du montant A au vu de la nature de cet autre système de protection à l'échelle mondiale ;
- La nécessité de définir les règles de fonctionnement et d'administration d'une autre approche du régime de protection ;
- Les mécanismes qu'il conviendrait d'adopter pour éviter la double imposition dans le contexte d'une autre approche du régime de protection ;
- Les implications des mesures unilatérales dans le contexte de la proposition spécifique de régime de protection décrite dans la présente section ;
- Les conséquences en termes de comportement des contribuables et des juridictions.

¹⁹ Des travaux supplémentaires devront être menés afin de déterminer à cette fin la nature d'une telle masse critique de juridictions et les conséquences de l'absence de certaines juridictions dans cette masse critique.

Annexe A. Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus aux problématiques liées au Premier Pilier

1. Cette Annexe présente les travaux qui restent à entreprendre en vue d'élaborer la solution décrite dans le document intitulé *Contours de l'architecture d'une approche unifiée sur le Premier Pilier*. Elle remplace l'ancien programme de travail sur le Premier Pilier adopté par le Cadre inclusif en mai 2019¹.

2. Ce programme de travail révisé se compose des sections suivantes : 1. La liste des travaux qui doivent encore être entrepris afin de parvenir à une solution fondée sur un consensus d'ici la fin de l'année 2020, 2. le calendrier à suivre pour tenir ce délai, et 3. l'attribution des travaux aux organes subsidiaires concernés.

1. Travaux futurs

3. Comme indiqué dans le document intitulé *Contours de l'architecture d'une approche unifiée sur le Premier Pilier*, les questions techniques et politiques qui restent à résoudre au titre du Premier Pilier relèvent de 11 volets différents, à savoir :

- I. **Champ d'application du Montant A** – Nécessité d'analyser les questions associées à la définition du champ d'application du Montant A (ex. entreprises en relation étroite avec des consommateurs, services numériques automatisés), d'élaborer des seuils adaptés pour le chiffre d'affaires et les bénéficiaires, d'envisager et de définir des exceptions, d'examiner les interactions avec d'autres éléments se rattachant à la conception du Montant A et aux seuils, et de déterminer si la mise en œuvre du Premier Pilier en tant que « régime de protection »² aurait des conséquences sur le champ d'application du Montant A (voir le volet XI ci-dessous).
- II. **Nouvelle règle du nexus et aspects conventionnels relatifs au Montant A** – Nécessité de définir une nouvelle règle du nexus basée sur des indicateurs de participation significative et soutenue dans l'économie des juridictions du marché, qui pourrait, dans certaines circonstances, être décorrélée des critères de présence physique. Toutefois, le simple fait de réaliser des ventes de biens corporels dans une juridiction du marché ne créerait pas ce nouveau nexus. En outre, il faudra étudier les moyens de simplifier les obligations de dépôt et d'éviter les doublons ; analyser les interactions avec les dispositions conventionnelles existantes ; élaborer une règle du nexus autonome visant à éviter les répercussions indésirables éventuelles ; et concevoir des règles de détermination de la source du chiffre d'affaires (voir le volet V. ci-dessous).
- III. **Détermination de la base d'imposition** – Nécessité d'évaluer l'importance des différences entre les normes de comptabilité financière et d'étudier les mécanismes permettant d'aplanir ces

¹ 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*, Projet OCDE/G20 sur le BEPS, OCDE, Paris.

² Un groupe d'EMN déciderait, sur une base optionnelle, de se soumettre au premier Pilier.

différences ; confirmer que l'indicateur du bénéfice avant impôt est préférable à tout autre indicateur du niveau des bénéfices et analyser la nécessité de procéder à des ajustements potentiels du bénéfice avant impôt dans les états financiers consolidés ; réfléchir à des règles de segmentation régionale ou par branche d'activité aux fins du calcul du Montant A ; analyser l'importance et l'impact des différences régionales de marges bénéficiaires ; et évaluer la facilité de gestion en utilisant des mesures de simplification pour limiter la charge que représenteront les nouvelles règles pour les administrations fiscales comme pour les contribuables tout en conservant une approche fondée sur des principes. Ces travaux porteront aussi sur les questions et options associées à la conception de règles relatives au traitement des pertes au titre du Montant A, y compris le calcul et la définition des pertes ainsi que la conception de règles de report en avant qui régissent la façon dont des pertes peuvent être imputées à des bénéfices futurs.

- IV. **Calcul du Montant A** – Nécessité de conduire une analyse économique afin d'étayer le calcul des seuils appropriés pour le(s) pourcentage(s) des bénéfices qui représente(nt) le rendement résiduel présumé, ainsi que la conception de la formule (ex. fraction du bénéfice résiduel allouée aux juridictions du marché). Ces travaux étudieront également la possibilité d'effectuer une différenciation numérique et d'opérer des ajustements correspondants à la formule du Montant A, y compris des pourcentages différents appliqués à des activités différentes, et/ou l'attribution de bénéfices aux juridictions du marché au titre des activités exercées à distance qui ont été identifiées ou de l'exercice présumé de certaines activités sur le territoire de ces juridictions.
- V. **Source du chiffre d'affaires pour le Montant A** – Nécessité de concevoir des règles de la source pour attribuer un chiffre d'affaires aux juridictions spécifiques du marché/des utilisateurs, en identifiant des principes et des objectifs et en analysant différentes variables de substitution pertinentes susceptibles d'en étayer l'application à différents modèles d'affaires (par exemple des modèles d'affaires protéiformes tels que la publicité en ligne). Ces travaux sont pertinents à la fois pour la règle du nexus et la règle de répartition des bénéfices, et analyseront également les questions pratiques et administratives relatives à la définition et la gestion des règles de la source du chiffre d'affaires, y compris sur le point de savoir si, dans quelles circonstances et selon quelles modalités, il convient de prendre en compte les distributeurs indépendants.
- VI. **Élimination de la double imposition au titre du Montant A** – Nécessité d'analyser les questions et options associées à l'élimination de la double imposition concernant le Montant A, telles que l'identification des contribuables présumés détenir le bénéfice imposable au titre du Montant A ; l'élaboration de nouvelles méthodes (ou l'actualisation des méthodes existantes) d'élimination de la double imposition ; et la nécessité d'établir de nouvelles règles dans le contexte d'une nouvelle convention multilatérale visant à mettre en place un mécanisme d'allègement de la double imposition pour combler les lacunes existantes dans les relations bilatérales conventionnelles.
- VII. **Interactions entre les montants A, B et C et risques de double comptabilisation** – Nécessité d'analyser les questions et options associées aux interactions entre les montants A, B et C, en portant une attention particulière aux problématiques de double comptabilisation, telles que la conception de mécanismes visant à éliminer toute double imposition éventuelle y compris au moyen d'un ajustement du Montant A. Ces travaux impliqueront également de concevoir le Montant A de sorte qu'il n'y ait pas d'incidence sur d'autres impôts (taxe sur la valeur ajoutée, droits d'accise, droits de douane, etc.) ; de concevoir le Montant B de sorte qu'il ne rémunère que les activités de distribution et de commercialisation de référence ; d'identifier toute autre interaction éventuelle, y compris avec des dispositions sans nexus d'accords bilatéraux de double imposition.
- VIII. **Caractéristiques du Montant B** – Nécessité d'analyser les questions et options associées aux caractéristiques du Montant B, à savoir notamment : la définition des activités de distribution « de référence » ; le calcul du montant et notamment du ou des pourcentages fixes à retenir ; l'identification d'un indicateur de bénéfices approprié ; l'utilisation d'informations librement accessibles aux fins de l'ajustement de ce montant selon les secteurs et les régions ; la prise en

compte de l'impact des différences de marges bénéficiaires entre régions et secteurs d'activité ; la mise en place d'exemptions ; le traitement des entités qui exercent de multiples fonctions ou qui réalisent de très faibles bénéfices ; ainsi que les questions de mise en œuvre et de coordination avec le système qui régit actuellement les prix de transfert afin d'éviter les cas de double imposition et de double non-imposition.

- IX. **Prévention et règlement des différends portant sur le Montant A** – Nécessité d'analyser les questions et options associées aux nouvelles approches visant à renforcer la sécurité juridique en matière fiscale, et à prévenir et régler les différends fiscaux. Il s'agira notamment d'élaborer une nouvelle approche sur une base multilatérale, à même de garantir la sécurité juridique en matière fiscale à un stade précoce afin de prévenir les différends et de réduire les coûts administratifs et de conformité, ainsi que des mesures permettant de régler en temps voulu toute situation de différend éventuelle. Cette approche sera obligatoire et contraignante. Les travaux correspondants pourraient s'inscrire dans le contexte de la nouvelle convention multilatérale qui sera potentiellement élaborée afin de combler les lacunes en termes de couverture des conventions liant plusieurs juridictions, au vu du caractère multilatéral du Montant A.
- X. **Prévention et règlement des différends portant sur les Montants B et C** – Nécessité d'analyser les questions et options associées à l'élaboration de mesures efficaces de prévention et de règlement des différends, comme la conception de mécanismes obligatoires et contraignants de règlement des différends (y compris de mécanismes élaborés au titre du Montant A) ainsi que toutes les améliorations éventuelles à apporter aux règles existantes de procédures amiables dans le but de prévenir les différends et/ou de faciliter leur règlement.
- XI. **Mise en œuvre et administration** – Nécessité d'analyser les questions et options associées à la mise en œuvre et à l'administration de l'approche unifiée (Montants A, B et C), comme : la révision éventuelle du droit interne des pays ; la faisabilité et les répercussions de la mise en œuvre du Premier Pilier en tant que « régime de protection » (« safe harbour ») ; la détermination des modifications à apporter aux conventions fiscales et aux mécanismes d'échange de renseignements ; la conception d'une convention multilatérale (y compris l'applicabilité des différents éléments de la solution – Montants A, B et C – concernant des juridictions qui ne sont actuellement pas couvertes par une convention fiscale bilatérale pertinente) comportant des dispositions coordonnées sur son entrée en vigueur ; l'identification des mesures unilatérales ; des mesures visant à limiter les coûts administratifs et de conformité et à renforcer la sécurité juridique, y compris dans les situations qui font intervenir plusieurs juridictions ; et les procédures et options pour rendre le nouveau droit d'imposition aussi simple que possible.

S'agissant de l'approche du « régime de protection », un travail approfondi sera nécessaire pour évaluer les principales conséquences de la mise en œuvre de cette approche et des difficultés qui l'accompagnent. Il s'agira notamment d'estimer les répercussions budgétaires pour les juridictions, d'évaluer la faisabilité d'un système dans lequel certains groupes d'entreprises multinationales optent pour le Premier Pilier alors que d'autres non, d'étudier les règles opérationnelles et administratives requises (processus d'adhésion au Pilier et de révocation de cette adhésion, report d'impôts d'exercices antérieurs à l'adhésion, restructurations des groupes d'entreprises multinationales), les modifications à apporter aux conventions et au droit interne, les interactions avec les mesures de prévention et de règlement des différends, les répercussions en termes de mesures unilatérales, les réactions probables des contribuables et des juridictions, et la conception de mécanismes d'allègement de la double imposition.

2. Calendrier

4. Ce programme de travail révisé invite le Cadre inclusif et ses organes subsidiaires à élaborer des solutions à ces problèmes techniques et stratégiques en respectant le calendrier suivant :

- Premièrement, le Groupe de pilotage, s'appuyant sur l'expertise et l'éclairage de divers organes subsidiaires, poursuivra ses travaux visant à obtenir un accord des membres du Cadre inclusif sur les **principaux aspects politiques d'une solution fondée sur un consensus aux problématiques liées au Premier Pilier d'ici juillet 2020**.
- Deuxièmement, le Groupe de pilotage et les organes subsidiaires concernés poursuivront leurs travaux en vue d'élaborer **un rapport final d'ici fin 2020** qui définira les détails techniques de la solution fondée sur un consensus adopté par le Cadre inclusif.

5. Il s'ensuit que certains aspects du programme de travail devront être finalisés en juin, dès lors que les réalisations correspondantes sont nécessaires pour permettre une décision sur la pertinence et la faisabilité des composantes essentielles de la solution fondée sur un consensus aux problématiques liées au Premier Pilier. Il s'agit par exemple de la définition des catégories d'activités qui entrent dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition (voir le volet I. ci-dessus), et de la fixation des seuils appropriés pour le(s) pourcentage(s) de bénéficiaires à réattribuer en vertu du nouveau droit d'imposition (voir le volet IV. ci-dessus). À l'inverse, d'autres aspects du programme de travail seront achevés en novembre 2020, dès lors que le résultat qui en découle n'est nécessaire que pour étayer la conception technique et la mise en œuvre de la solution. Il s'agit par exemple de l'identification des modifications à apporter aux conventions fiscales pour lever les obstacles à la mise en œuvre du nouveau droit d'imposition (voir le volet XI. ci-dessus).

3. Organisation

6. L'expertise technique requise pour élaborer les mesures envisagées dans ce programme de travail révisé est largement présente dans l'architecture existante du Cadre inclusif, au sein des organes subsidiaires suivants du Comité des affaires fiscales :

- Groupes de travail n° 1 et 6 ;
- Groupe de réflexion sur l'économie numérique (GREN) ; et
- Autres organes subsidiaires tels que le Forum sur la procédure amiable au sein du Forum sur l'administration fiscale (Forum PA-FAF) (chargé de la mise en œuvre de l'Action 14 du BEPS) et le Groupe de travail n° 10 (responsable de la question de l'échange de renseignements), ainsi que d'autres organes tels que le Groupe sur la déclaration pays par pays.

7. Le tableau 1 répertorie les différents organes subsidiaires qui assument la responsabilité principale de chacun des volets des travaux identifiés. Cette responsabilité implique d'analyser l'ensemble des problématiques indiquées à la section 1 ci-dessus dans les délais fixés, et d'organiser des consultations avec d'autres organes subsidiaires compétents. En outre, au regard du large éventail de questions traitées et des contraintes de délai, il faudra veiller à garantir, pour chacun des volets des travaux, la participation effective de l'ensemble des membres du Cadre inclusif, y compris les petites économies et celles en développement, ainsi que la contribution des parties prenantes extérieures (entreprises, par exemple) qui possèdent les compétences et l'expertise requises. Enfin, il faudra impérativement assurer une coordination efficace et efficiente du programme de travail, ce qui implique de continuer à fournir des instructions pour hiérarchiser et avancer sur les aspects du programme de travail qui sont nécessaires pour permettre une décision sur les composantes essentielles de la solution fondée sur un consensus en juin 2020. L'analyse économique de ces composantes revêtira une grande importance pour la prise de décision. Aussi, le Groupe de pilotage du Cadre inclusif, avec le concours du

GREN, continuera d'encadrer, de suivre et de coordonner les travaux et les réalisations des différents organes subsidiaires.

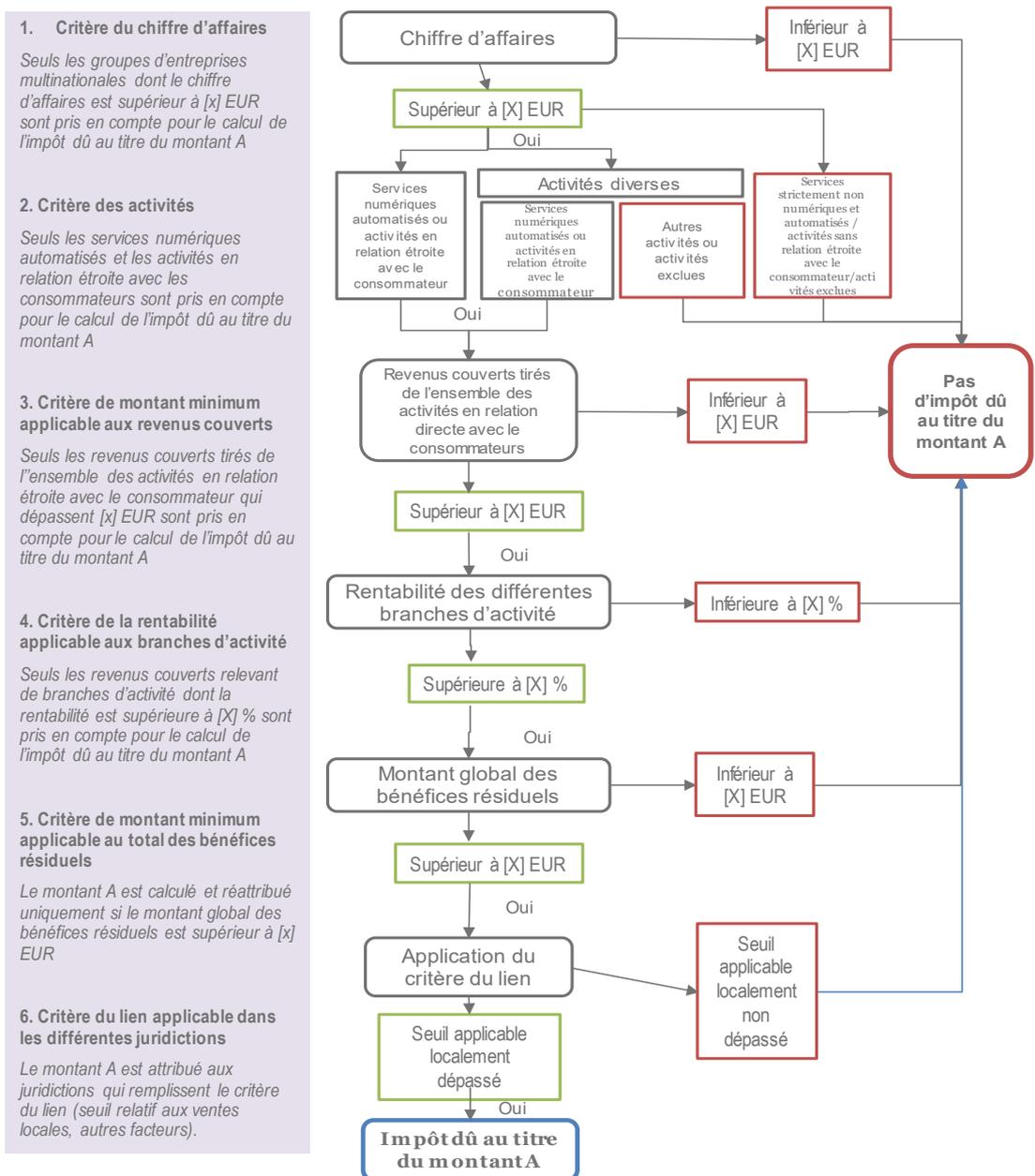
Tableau 1 Attribution des travaux techniques aux organes subsidiaires

	Référence aux Contours de l'architecture d'une approche unifiée sur le Premier Pilier	Groupe de travail responsable	Dates de réunion ³
Coordination d'ensemble		GREN	Mars à novembre 2020
I. Champ d'application du montant A	3.1.1.	GT1/GT6	Avril à novembre 2020
II. Nouvelle règle du nexus et aspects conventionnels relatifs au montant A	3.1.2.	GT1	Avril à novembre 2020
III. Détermination de la base d'imposition du montant A	3.2.1.	GT6	Avril à novembre 2020
IV. Niveau du montant A	3.2.1.	GT6	Avril à novembre 2020
V. Source du chiffre d'affaires pour le montant A	3.2.2.	GT1/GT6	Avril à novembre 2020
VI. Élimination de la double imposition au titre du montant A	3.3.	GT1/GT6	Avril à novembre 2020
VII. Interactions entre les montants a, b et c et risques de double comptabilisation	3.4.	GT1/GT6	Avril à novembre 2020
VIII. Caractéristiques du montant B	4.	GT6	Avril à novembre 2020
IX. Prévention et règlement des différends portant sur le montant A	5.1.	GT1/Forum PA FAF	Février à novembre 2020
X. Prévention et règlement des différends portant sur les montants B et C	5.2.	GT1/Forum PA FAF	Février à novembre 2020
XI. Mise en œuvre et administration	6.	GT1/GT6/GT10	Avril à novembre 2020

³ Les dates des premières réunions des organes subsidiaires prévues à ce jour sont les suivantes : Réunion conjointe du bureau du Forum PA FAI/bureau étendu du GT1 le 28 février, réunion conjointe du bureau du GT1/groupe d'étude du GT6 du 30 mars au 3 avril, réunion conjointe du GT1/GT6 du 20 au 23 avril.

Annexe B. Groupes d'entreprises multinationales visés par le Montant A

Pilier Un – Déterminer les groupes d'entreprises multinationales visés par le montant A



Annexe 2. Rapport d'étape révisé sur le Second Pilier

Introduction

1. En janvier 2019, le Cadre inclusif a diffusé une Note politique intitulée Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie¹. Conformément à cette Note politique, le Cadre inclusif est convenu, sans préjuger de leur approbation ultérieure, d'entreprendre des travaux sur les deux piliers ci-après :

- Le Premier Pilier porte principalement sur l'attribution des droits d'imposition et a pour objet d'entreprendre un examen cohérent et concomitant des règles relatives à la répartition des bénéfices et au nexus.
- Le Second Pilier (également appelée proposition « GloBE ») 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 bénéfices » lorsque d'autres pays n'ont pas exercé leur droit initial d'imposition ou lorsque le paiement aurait été autrement soumis à de faibles taux effectifs d'imposition.

2. Le 13 février 2019, le Cadre inclusif a diffusé un document de consultation publique afin de solliciter les commentaires de parties prenantes extérieures sur des propositions précises relevant du Premier Pilier et du Second Pilier². Les réponses des parties prenantes ont été enrichissantes, avec plus de 200 contributions écrites représentant plus de 2000 pages³. Les parties prenantes ont également eu l'occasion d'assister en personne et d'exprimer leur point de vue lors d'une consultation publique 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 qui s'est tenue à Paris les 13 et 14 mars 2019.

3. À l'issue de cette consultation, et à la lumière des commentaires publics reçus, le Cadre inclusif a arrêté un Programme de travail⁴ au cours de sa réunion tenue à Paris les 28 et 29 mai 2019 en se fondant sur les deux Piliers identifiés dans la Note politique. Ce Programme de travail a été entériné par les ministres des Finances et dirigeants des pays du G20 en juin 2019. Une consultation publique sur le Second Pilier s'est tenue le 9 décembre 2019, rassemblant plus de 200 participants, et donnant lieu à la soumission de plus de 180 commentaires écrits représentant au total plus de 1 300 pages.

¹ *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique*, telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019, OCDE 2019, accessible en cliquant sur ce [lien](#).

² Document de consultation publique, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 13 février – 6 mars 2019, accessible en cliquant sur ce [lien](#).

³ Toutes les contributions écrites concernant le Document de consultation publique peuvent être consultées en cliquant sur ce [lien](#).

⁴ *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 28 mai 2019 (Programme de travail), accessible en cliquant sur ce [lien](#).

Avancement des travaux et prochaines étapes

4. Conformément au Programme de travail adopté par les membres du Cadre inclusif en mai, des discussions constructives ont été menées au titre du Second Pilier. Contrairement au scénario qui a prévalu dans le cas du Premier Pilier, caractérisé par l'existence de propositions concurrentes qu'il a fallu rapprocher au sein d'une « Approche unifiée », s'agissant du Second Pilier, les diverses composantes étaient déjà identifiées dans le Programme de travail, étant entendu que pour un certain nombre d'éléments fondamentaux du Second Pilier, différentes options de conception sont toujours à l'étude. Certains pays ont suggéré d'améliorer davantage la conception du Second Pilier pour s'assurer qu'il soit axé sur les problématiques de BEPS, et estiment qu'une solution systématique destinée à garantir que toutes les entreprises exerçant des activités à l'échelle internationale sont soumises à un niveau minimum d'imposition, irait au-delà de l'objectif poursuivi au titre du Second Pilier. Ces pays ont suggéré qu'il serait donc opportun d'explorer les améliorations à apporter à la conception du Second Pilier.

5. Les travaux techniques relatifs au Second Pilier sont menés par les Groupes de travail concernés qui se coordonnent étroitement. Le Groupe de travail n° 11 a organisé une session conjointe avec le Bureau étendu du Groupe de travail n° 1 le 10 décembre 2019 pour s'assurer de la parfaite cohérence de leur action et dresser un bilan commun de la consultation publique tenue la veille. Au regard du mandat établi dans le Programme de travail qui prévoit d'envisager des simplifications susceptibles de réduire les coûts de conformité pour les entreprises, et notamment d'utiliser les états financiers, le Groupe de travail n° 11 a mis en place un sous-groupe spécial sur les états financiers. Ce sous-groupe réunit des experts dotés de compétences techniques en fiscalité et en comptabilité financière.

6. Les travaux sur les questions essentielles progressent à bon rythme et des avancées techniques importantes sont accomplies sur de nombreux aspects de la proposition GloBE, mais beaucoup reste à faire. Le Cadre inclusif est conscient des conséquences que le calendrier du projet entraîne pour l'ensemble des parties prenantes. Il est très reconnaissant de toutes les contributions déjà reçues et espère que la coopération étroite ainsi nouée se poursuivra.

7. Les travaux se poursuivront par une série de réunions déjà programmées. La suite de cette note résume succinctement chacune des composantes de la proposition GloBE et fait un point rapide sur l'état d'avancement des travaux relatifs à quelques-unes des questions essentielles y afférentes.

2.1. Règle d'inclusion du revenu

8. L'approche fondamentale suivie par les règles d'inclusion du revenu est connue de nombreux contribuables et d'administrations fiscales, puisqu'elle s'inspire de la conception des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC). La règle d'inclusion du revenu fonctionnerait comme un impôt minimum en exigeant d'un actionnaire d'une société qu'il comptabilise une part appropriée des bénéfices réalisés par cette société dès lors que ces bénéfices n'auraient pas été soumis à un taux d'imposition effectif supérieur à un taux minimum. Les bénéfices du groupe d'entreprises multinationales considéré seraient ainsi imposés à un taux minimum, ce qui réduirait l'incitation à attribuer à des fins fiscales des bénéfices à des entités faiblement imposées. Cette règle aurait pour effet de protéger la base d'imposition de la juridiction de la société mère ainsi que d'autres pays dans lesquels le groupe considéré exerce ses activités, en diminuant l'incitation à mettre en place des mécanismes de financement intra-groupe, comme une forte capitalisation, ou d'autres structures de planification fiscale qui transfèrent des bénéfices vers les entités du groupe imposées à un taux effectif inférieur au taux minimum.

9. Le Programme de travail indique que la règle d'inclusion fonctionnerait comme un **impôt supplémentaire** à concurrence d'un taux minimum calculé en tant que **pourcentage fixe**. Le taux effectif à appliquer au titre de la proposition GloBE n'a pas encore été étudié par le Cadre inclusif. D'autres éléments de la règle sont toujours débattus et diverses options de conception sont envisagées.

10. Des travaux de grande ampleur sont en cours concernant **l'utilisation des comptes financiers** comme point de départ pour le calcul des bénéfices, ainsi que différents mécanismes permettant de **neutraliser les écarts temporels** entre les bilans comptables et fiscaux. L'objectif est de **limiter les ajustements aux écarts permanents** de manière à réduire la complexité et les coûts de conformité, offrant ainsi des avantages tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales. Les travaux envisageront l'utilisation de critères fondés sur des principes, parmi lesquels l'importance et la similitude, afin d'identifier les écarts permanents concernés. Des discussions détaillées portent sur un éventail de questions techniques importantes qui ont également été abordées lors de la consultation publique de décembre 2019 et pour lesquelles les parties prenantes ont soumis des contributions intéressantes, pendant la consultation comme dans leurs commentaires écrits.

11. S'agissant de **l'agrégation** (c'est-à-dire la possibilité de combiner des bénéfices faiblement et fortement taxés pour calculer le taux effectif d'imposition), les travaux techniques menés à ce jour, étayés par la consultation publique et par les commentaires écrits soumis par les parties prenantes, ont permis d'identifier les choix stratégiques qui restent en suspens et les difficultés propres aux différentes approches, sur le plan de la conception et de la conformité. Ils ont également souligné l'existence de différents aspects de la proposition GloBE à prendre en compte, dont le type d'agrégation est certes un élément important, mais pas le seul.

12. La question des **exceptions** constitue un autre axe des travaux et un enjeu essentiel pour la conception du Second Pilier. Différentes options sont actuellement examinées. Le Programme de travail soulignait que les exceptions prévues pour les régimes conformes aux standards de l'Action 5 du BEPS sur les **pratiques fiscales dommageables**, ou d'autres exceptions fondées sur des critères de substance, affaibliraient l'objectif stratégique et l'efficacité de la proposition GloBE. Toutefois, certaines juridictions ont souligné l'importance de prévoir des exceptions fondées sur la substance qui, de leur point de vue, sont nécessaires pour garantir que le Second Pilier soit axé sur les problématiques de BEPS non résolues.

13. Certaines caractéristiques de conception à l'étude seront également pertinentes pour d'autres composantes de la proposition GloBE. Par exemple, la réflexion portant sur les **exceptions**⁵ et sur **l'utilisation des comptes financiers** pour déterminer la base d'imposition est également pertinente pour la règle relative aux paiements insuffisamment imposés.

2.2. Règle de substitution

14. La proposition GloBE devrait s'appliquer de façon identique aux succursales étrangères et aux filiales étrangères qui sont taxées à un taux effectif d'imposition inférieur au taux minimum. La règle de substitution est un mécanisme visant à garantir que la règle d'inclusion du revenu s'applique aux succursales étrangères exonérées en vertu de conventions d'élimination de la double imposition. Elle s'appliquerait uniquement lorsque les pays se sont engagés à utiliser la méthode de l'exemption dans leurs conventions fiscales. Par exemple, dans le cas de bénéfices attribuables à des succursales étrangères exonérées d'impôt, ou qui proviennent d'actifs incorporels étrangers exonérés d'impôt, cette règle se substituerait au régime d'exemption dont bénéficie le revenu de la succursale ou le revenu tiré d'actifs incorporels étrangers en vertu d'une convention fiscale, en le remplaçant par la méthode d'imputation dès lors que ce revenu a été soumis à un faible taux effectif d'imposition dans la juridiction étrangère.

15. Une **règle de substitution simple** est actuellement élaborée en vue de faciliter la mise en œuvre de la règle d'inclusion du revenu, et devra prendre en compte la conception finale de la règle d'inclusion du revenu afin de garantir la cohérence du champ d'application.

⁵ Voir le Programme de travail, page 33.

2.3. Règle relative aux paiements insuffisamment imposés

16. Alors que la règle d'inclusion du revenu conduit à imposer la société mère sur le revenu faiblement imposé d'une filiale, la règle relative aux paiements insuffisamment imposés consiste à refuser une déduction ou à opérer un ajustement équivalent aux paiements intragroupes. Le Programme de travail fait observer que la règle relative aux paiements insuffisamment imposés doit être capable de réaliser efficacement ses objectifs ; être compatible et coordonnée avec d'autres règles ; éviter la double imposition et l'imposition au-delà du bénéfice économique ; limiter les coûts de conformité et les coûts administratifs ; et envisager l'utilisation et les possibles effets des exceptions, y compris celles étudiées dans le contexte de la règle d'inclusion du revenu.

17. Un certain nombre de propositions afférentes à la conception de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés ont été examinées par le Groupe de pilotage et par le Groupe de travail n° 11, ce qui leur a permis de l'affiner et de mieux la cibler. Ces propositions ont été élaborées dans le but de **limiter la complexité**, d'alléger les coûts administratifs et de conformité et d'atténuer le risque **d'imposition excessive**.

2.4. Règle d'assujettissement à l'impôt

18. Le Programme de travail prévoit également d'envisager une règle d'assujettissement à l'impôt qui soumettrait un paiement à une retenue d'impôt ou à d'autres prélèvements à la source et refuserait les avantages prévus par les conventions à certains éléments de revenu lorsque ce paiement n'est pas imposé à un taux minimum.

19. Les groupes de travail concernés réfléchissent aux options et aux problématiques liées à la conception d'une **règle simple et ciblée** permettant de contrer les principaux risques de BEPS. Cette règle, toujours à l'étude, pourrait être basée sur les dispositions existantes des Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. Des travaux supplémentaires porteront sur l'éventail des paiements couverts, la conception d'un critère de taux d'imposition minimum, l'ampleur de l'ajustement à effectuer, l'utilisation d'un seuil *de minimis* et le rôle de la règle d'assujettissement à l'impôt par rapport à la règle relative aux paiements insuffisamment imposés. Le programme de travail envisage également d'étudier l'application d'une règle d'assujettissement à l'impôt à des parties non liées en ce qui concerne les articles 11 et 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

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

20. Des travaux sont en cours sur tous les aspects relatifs à la coordination et à la simplification des règles, ainsi qu'à la compatibilité avec les obligations internationales, comme la non-discrimination⁶. Ces travaux porteront sur l'ordre de priorité dans l'application des règles et sur leurs interactions avec d'autres règles prévues par le cadre international (y compris les mesures existantes issues du projet BEPS) afin de minimiser le risque de double imposition, y compris par des mesures de simplification propres à réduire les coûts de conformité. D'autres axes de travail sont également lancés afin d'envisager des seuils (comme le seuil de chiffre d'affaires de 750 millions d'euros appliqué pour la déclaration pays par pays) et des exceptions qui permettraient de restreindre le champ d'application des règles visées par la proposition GloBE.

⁶ En prenant en compte, le cas échéant, les conséquences du droit de l'UE/EEA.