
Ce document présente la Déclaration qui a été discutée au sein du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS. [139 juridictions membres](#) l'ont acceptée au 9 juin 2023. Il est à noter que tous les membres du Cadre inclusif ne s'y sont pas encore joints à ce jour.

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

Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie

8 octobre 2021

Introduction

Le Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Cadre inclusif) a approuvé une solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Les composantes de chaque Pilier, qui ont été convenues, sont décrites dans les paragraphes suivants.

Un plan de mise en œuvre détaillé est fourni en Annexe.

Pilier Un

Champ d'application

Les entreprises couvertes sont les entreprises multinationales (EMN) dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 milliards d'euros et dont la rentabilité (c'est-à-dire le ratio bénéfice avant impôt/chiffre d'affaires) est supérieure à 10 % calculée en utilisant un mécanisme de moyenne, sachant que le seuil de chiffre d'affaires sera abaissé à 10 milliards d'euros sous réserve d'une mise en œuvre réussie, y compris du volet relatif à la sécurité juridique en matière fiscale pour le Montant A, l'examen correspondant devant débiter 7 ans après l'entrée en vigueur de l'accord, et être achevé en un an au plus.

Les industries extractives et services financiers réglementés sont exclus.

Nexus

Une nouvelle règle spéciale de nexus permettra d'attribuer le Montant A à une juridiction de marché dès lors que l'EMN couverte réalise au moins 1 million d'euros de recettes dans cette juridiction. Pour les petites juridictions dont le PIB est inférieur à 40 milliards d'euros, le seuil déclenchant le nexus sera fixé à 250 000 euros.

Cette nouvelle règle spéciale de nexus s'appliquera uniquement pour déterminer si une juridiction peut prétendre à l'attribution du Montant A.

Les coûts de mise en conformité (y compris au titre du suivi de faibles volumes de ventes) seront réduits au minimum.

Montant

Pour les EMN couvertes, 25 % du bénéfice résiduel défini comme le bénéfice au-dessus d'un seuil de 10 % sera attribué aux juridictions de marché qui satisfont au critère du nexus à partir d'une clé de répartition fondée sur le chiffre d'affaires.

Règles de source pour le chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires sera attribué aux juridictions de marché dans lesquelles les biens ou les services sont finalement utilisés ou consommés. Des règles de source détaillées en fonction de catégories données de transactions seront élaborées afin de faciliter l'application de ce principe. Pour appliquer les règles de source du chiffre d'affaires, une EMN couverte devra utiliser une méthode fiable qui tienne compte des faits et circonstances qui lui sont propres.

Détermination de la base d'imposition

Les bénéfices ou les pertes de l'EMN couverte seront déterminés en se référant au résultat comptable, moyennant quelques ajustements.

Les pertes seront reportables en avant.

Segmentation

La segmentation sera limitée à des circonstances exceptionnelles où, en se fondant sur les segments communiqués dans les états financiers, un segment respecte les règles relatives au champ d'application.

Régime de protection applicable aux bénéfices des activités de commercialisation et de distribution

Lorsque les bénéfices résiduels d'une EMN couverte sont déjà imposés dans une juridiction de marché, un régime de protection applicable aux bénéfices issus d'activités de commercialisation et de distribution permettra de plafonner les bénéfices résiduels attribués à la juridiction de marché via le Montant A. Des travaux supplémentaires seront entrepris afin de concevoir le régime de protection, notamment pour prendre en compte le champ d'application global.

Élimination de la double imposition

L'allègement de la double imposition des bénéfices attribués aux juridictions de marché se fondera sur la méthode de l'exemption ou de l'imputation.

L'entité ou les entités qui supporteront la charge fiscale seront celles qui réalisent un bénéfice résiduel.

Sécurité juridique en matière fiscale

Les EMN couvertes bénéficieront de mécanismes de prévention et de règlement des différends, visant à éviter la double imposition au titre du Montant A, notamment dans tous les cas en lien avec le Montant A (prix de transfert et bénéfices commerciaux, par exemple), de manière obligatoire et contraignante. Les

différends portant sur la question de savoir si le cas relève ou non du Montant A seront tranchés de manière obligatoire et contraignante, sans retarder le mécanisme principal de prévention et de règlement des différends.

Un système facultatif pour le mécanisme contraignant de règlement des différends sera disponible uniquement sur les cas en lien avec le Montant A s'agissant des économies en développement qui peuvent prétendre au report de leur examen par les pairs au titre de l'Action 14 du BEPS¹ et dont le nombre de cas soumis à la procédure amiable est faible ou nul. L'éligibilité d'une juridiction pour ce mécanisme facultatif sera revue régulièrement ; les juridictions déclarées inéligibles lors d'une revue demeureront inéligibles pour toutes les années suivantes.

Montant B

L'application du principe de pleine concurrence aux activités de commercialisation et de distribution de référence exercées dans le pays sera simplifiée et rationalisée, en mettant tout particulièrement l'accent sur les besoins des pays à faibles capacités. Ces travaux seront achevés en 2022.

Administration

Les procédures de discipline fiscale seront simplifiées (y compris les obligations déclaratives), et permettront aux EMN couvertes de se conformer à leurs obligations par l'intermédiaire d'une seule entité.

Mesures unilatérales

La Convention multilatérale (CML) imposera à toutes les parties de supprimer toutes taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes à l'égard de toutes entreprises, et de s'engager à ne pas introduire de telles mesures à l'avenir. Aucune taxe sur les services numériques ou autre mesure similaire pertinente nouvellement adoptée ne sera imposée sur quelque entreprise que ce soit à partir du 8 octobre 2021 et jusqu'à la date la plus proche entre le 31 décembre 2023 ou l'entrée en vigueur de la CML. Les modalités de retrait des taxes sur les services numériques existantes et autres mesures similaires pertinentes seront coordonnées de manière appropriée. Le CI note les rapports de certains membres indiquant que des dispositions transitoires sont discutées promptement.

Mise en oeuvre

La CML qui sera utilisée pour la mise en œuvre du Montant A sera élaborée et ouverte à la signature en 2022, et le Montant A prendra effet en 2023. Un plan de mise en œuvre détaillé est présenté en annexe.

Pilier Deux

Vue d'ensemble

Le Pilier Deux se compose des éléments suivants :

- deux règles nationales interdépendantes (collectivement, les règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE)) : (i) une règle d'inclusion du revenu (RDIR), qui consiste à assujettir une entité mère à un impôt supplémentaire portant sur le revenu faiblement imposé

¹ Les conditions pour être éligible au report de l'examen par les pairs au titre de l'Action 14 du BEPS sont énumérées au paragraphe 7 de l'actuelle Méthodologie d'évaluation de l'Action 14, publiée avec les [documents pour l'examen par les pairs de l'Action 14](#).

d'une entité constitutive ; et (ii) une règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII), qui refuse la déductibilité ou requiert un ajustement équivalent lorsque le revenu faiblement imposé d'une entité constitutive n'est pas assujéti à l'impôt au titre d'une RDIR ; et

- une règle conventionnelle (la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI)) qui accorde aux juridictions de la source un droit d'imposition limité sur certains paiements entre parties liées imposés à un taux inférieur au taux minimum. La RAI sera prise en compte en tant qu'impôt couvert pour les règles GloBE.

Statut des règles

Les règles GloBE auront le statut d'une approche commune.

Cela signifie que les membres du Cadre inclusif :

- ne sont pas tenus d'adopter les règles GloBE, mais s'ils décident de le faire, ils mettront en œuvre et administreront les règles conformément aux conséquences prévues dans le cadre du Pilier Deux, notamment à la lumière des règles types et des orientations approuvées par le Cadre inclusif;
- acceptent que d'autres membres du Cadre inclusif appliquent les règles GloBE, ce qui inclut l'approbation de la hiérarchie des règles et de l'application des éventuels régimes de protection autorisés.

Champ d'application

Les règles GloBE s'appliqueront aux EMN qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 750 millions d'euros, tel que déterminé dans le cadre de l'Action 13 du BEPS (déclaration pays par pays). Les pays sont libres d'assujéti à la RDIR les EMN ayant leur siège dans leur territoire, même si celles-ci n'atteignent pas le seuil de chiffre d'affaires.

Les entités publiques, organisations internationales, organisations à but non lucratif, fonds de pension ou fonds d'investissement qui sont des Entités Mères Ultimes (EMU) d'un Groupe d'EMN ou toute structure de détention utilisée par ces entités, organisations ou fonds ne sont pas soumis aux règles GloBE.

Conception des règles

La RDIR attribue l'impôt supplémentaire sur la base d'une approche descendante, assortie d'une règle de contrôle partagé pour les participations inférieures à 80 %.

La RPII attribue l'impôt supplémentaire des entités constitutives faiblement imposées, y compris celles situées dans la juridiction de l'EMU. Les règles GloBE prévoient une exclusion de la RPII pour les EMN au cours de la phase initiale de leur activité internationale, définies comme les EMN ayant un maximum de 50 millions d'euros d'actifs corporels à l'étranger et qui n'opèrent pas dans plus de 5 autres juridictions². Cette exclusion est limitée à une période de 5 ans après que l'EMN est entrée pour la première fois dans le champ d'application des règles GloBE. Pour les EMN qui sont dans le champ d'application des règles GloBE lorsque celles-ci entrent en vigueur, la période de 5 ans débutera lorsque les règles RPII prendront effet.

² Une EMN est considérée comme opérant dans une juridiction si cette EMN a une entité constitutive dans cette juridiction, telle que définie pour l'application des règles GloBE.

Calcul du TEI

Les règles GloBE permettront de prélever un impôt supplémentaire sur la base d'un critère fondé sur un taux d'imposition effectif calculé juridiction par juridiction, en utilisant une définition commune des impôts couverts et une base d'imposition déterminée par référence au résultat comptable (avec des ajustements correspondant aux objectifs de politique fiscale poursuivis par le Pilier Deux et des mécanismes afin de remédier aux différences temporelles).

En ce qui concerne les systèmes existants d'imposition des dividendes distribués, aucun impôt supplémentaire ne sera dû si les revenus sont distribués dans les 4 ans et taxés au niveau minimum ou au-delà.

Taux minimum

Le taux d'imposition minimum utilisé aux fins de la RDIR et de la RPII sera de 15 %.

Exclusions

Les règles GloBE prévoient des exceptions fondées sur des critères de substance et reposant sur une formule qui excluront un montant de revenu représentant 5 % de la valeur nette des actifs corporels et de la masse salariale. Au cours d'une période de transition de 10 ans, le montant des revenus exclus sera de 8 % de la valeur nette des actifs corporels et de 10 % de la masse salariale, en appliquant une réduction annuelle de 0,2 points de pourcentage les cinq premières années, et de 0,4 points de pourcentage pour les actifs corporels et de 0,8 points de pourcentage pour la masse salariale les cinq dernières années.

Les règles GloBE comporteront également une exclusion *de minimis* pour les juridictions dans lesquelles l'EMN a un chiffre d'affaires inférieur à 10 millions d'euros et des bénéfices inférieurs à 1 million d'euros.

Autres exclusions

Les règles GloBE prévoient également une exclusion des revenus générés par les activités de transport maritime international, tels que définis dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

Mesures de simplification

Pour faire en sorte que l'administration des règles GloBE soit la plus ciblée possible, et pour éviter des coûts de conformité et administratifs disproportionnés par rapport aux objectifs politiques, le cadre de mise en œuvre prévoira des régimes de protection et/ou d'autres mécanismes.

Coexistence avec le régime GILTI

Il est convenu que le Pilier Deux appliquera un taux minimum pays par pays. Dans ce contexte, il sera tenu compte des conditions dans lesquelles le régime GILTI des États-Unis coexistera avec les règles GloBE afin de garantir des règles du jeu équitables.

Règle d'assujettissement à l'impôt (RAI)

Les membres du Cadre inclusif reconnaissent que la RAI fait partie intégrante d'une solution faisant consensus sur le Pilier Deux pour les pays en développement³. En outre, les membres du Cadre inclusif

³ À cette fin, les pays en développement sont définis comme ceux dont le RNB par habitant, calculé selon la [méthode Atlas de la Banque mondiale](#), était inférieur ou égal à 12 535 USD en 2019, ce qui sera régulièrement mis à jour.

qui appliquent aux intérêts, aux redevances et à un ensemble défini de paiements des taux nominaux d'IS inférieurs au taux minimum de la RAI mettraient en œuvre la RAI dans le cadre de leurs conventions bilatérales conclues avec des pays en développement membres du Cadre inclusif si ceux-ci le leur demandent.

Le droit d'imposition sera limité à la différence entre le taux minimum et le taux d'imposition sur le paiement.

Le taux minimum de la RAI sera 9 %.

Mise en œuvre

Le Pilier Deux devrait être transposé en droit en 2022, pour une entrée en vigueur effective en 2023, avec la RPII prenant effet en 2024. Un plan de mise en œuvre détaillé est présenté en annexe.

Annexe. Plan de mise en œuvre détaillé

Cette annexe présente les travaux nécessaires pour mettre en œuvre la solution reposant sur deux piliers décrite dans le texte de la Déclaration. Elle s'accompagne d'un calendrier indiquant les principales étapes qui ponctueront les travaux futurs du Cadre inclusif, en notant qu'une assistance technique sur mesure sera mise à la disposition des pays en développement pour soutenir tous les aspects de la mise en œuvre. Les membres du Cadre inclusif reconnaissent la nature ambitieuse du calendrier fixé par ce plan de mise en œuvre et sont pleinement engagés à produire tous les efforts nécessaires dans le cadre de leur processus législatif pour atteindre cet objectif.

Pilier Un

Le Montant A, la suppression de toutes les taxes sur les services numériques et des autres mesures similaires sur toutes les entreprises, ainsi que le Montant B seront mis en œuvre au titre de la solution retenue pour le Pilier Un selon les modalités décrites ci-dessous.

Montant A

Le Montant A sera appliqué au moyen d'une Convention Multilatérale (CML), si nécessaire en apportant des modifications à la législation interne, l'objectif étant qu'elle prenne effet en 2023.

Convention multilatérale

Pour faciliter une mise en œuvre rapide et cohérente, une CML sera élaborée afin de mettre en place un cadre multilatéral ouvert à toutes les juridictions participantes, indépendamment de l'existence actuelle d'une convention fiscale entre ces juridictions. La CML contiendra les règles nécessaires pour calculer et attribuer le Montant A et éliminer la double imposition, décrira le processus d'administration simplifié, le processus d'échange de renseignements et les mécanismes obligatoires et contraignants de prévention et de règlement des différends entre toutes les juridictions, avec l'allocation appropriée pour les juridictions pour lesquelles un système facultatif pour le mécanisme contraignant de règlement des différends s'applique concernant les questions liées au Montant A, garantissant ainsi cohérence et certitude dans l'application du Montant A tout en offrant une sécurité juridique quant aux aspects afférents au Montant A. La CML sera complétée par une note explicative qui décrit l'objectif et le fonctionnement des règles, ainsi que les procédures. Lorsque les parties à la CML sont déjà liées par une convention fiscale, cette convention restera en vigueur et continuera de régir les questions de fiscalité internationale qui ne concernent pas le Montant A, mais la CML résoudra les incohérences avec les conventions fiscales existantes dans la mesure où cela est nécessaire pour donner effet à la solution adoptée au titre du Montant A. La CML traitera également des interactions entre la CML et les futures conventions fiscales. Lorsque les parties ne sont pas liées par une convention fiscale en vigueur, la CML établira la relation nécessaire pour garantir la bonne mise en œuvre de tous les aspects du Montant A.

Le Cadre inclusif a demandé au Groupe de réflexion sur l'économie numérique (GREN) de définir et de clarifier les éléments du Montant A (par exemple, l'élimination de la double imposition, le régime de protection applicable aux bénéficiaires des activités de commercialisation et de distribution), d'élaborer la CML et d'en négocier le contenu, de sorte que toutes les juridictions qui se sont engagés sur la Déclaration, puissent y participer. Le GREN s'efforcera de conclure le texte de la CML et de sa note explicative début 2022, afin que la CML soit rapidement ouverte à la signature et qu'une cérémonie de signature à haut niveau puisse être organisée à la mi-2022. Une fois la CML signée, les juridictions devront la ratifier le plus

tôt possible, dans le but de permettre son entrée en vigueur et sa prise d'effet en 2023 après qu'une masse critique de juridictions, tel que défini par la CML, l'aura ratifiée.

Suppression et statu quo des taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes

La CML imposera à toutes les parties de supprimer toutes taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes pour toutes les entreprises, et de s'engager à s'abstenir d'introduire de telles mesures à l'avenir. Une définition détaillée du concept de mesure similaire pertinente sera finalisée dans le cadre de l'adoption de la CML et de sa note explicative.

Modifications des législations nationales

Les membres du Cadre inclusif pourraient être amenés à modifier leur législation interne afin de mettre en œuvre les nouveaux droits d'imposition sur le Montant A. Pour assurer la cohérence de l'approche suivie par les juridictions et faciliter un déploiement national dans le respect des délais fixés, le Cadre inclusif a demandé au Groupe de réflexion sur l'économie numérique (GREN) de mettre au point des règles types pour transposer le Montant A dans la législation nationale d'ici début 2022. Les règles types seront complétées par des commentaires qui décrivent l'objectif et le fonctionnement de ces règles.

Montant B

Le Cadre inclusif a donné mandat au Groupe de travail 6 et au Forum sur les procédures amiables au sein du Forum sur l'administration fiscale pour achever conjointement les travaux relatifs au Montant B d'ici fin 2022. Les travaux techniques débuteront avec la définition des activités de commercialisation et de distribution de référence exercées dans le pays entrant dans le champ d'application du Montant B. Le Groupe de travail 6 et le Forum sur les procédures amiables au sein du Forum sur l'administration fiscale développeront ensuite conjointement sur les autres composantes du Montant B, dans le but de présenter les résultats finaux correspondants fin 2022.

Pilier Deux

Les règles types destinées à donner effet aux règles GloBE seront élaborées d'ici fin novembre 2021. Ces règles types définiront la portée et décriront le mécanisme des règles GloBE. Elles comprendront les règles de calcul du taux d'imposition effectif (TEI) juridiction par juridiction et préciseront les exclusions applicables, comme l'exception fondée sur des critères de substance et reposant sur une formule. Les règles types porteront également sur les dispositions administratives qui régissent les obligations déclaratives d'une EMN et le recours éventuel à un régime de protection administratif. Elles comprendront également des règles transitoires. Les règles types sont complétées par des commentaires qui expliqueront la finalité et le fonctionnement des règles, et traiteront de la nécessité d'une règle de substitution dans certaines conventions fiscales et dans les cas qui autrement engagent les parties contractantes à utiliser la méthode de l'exemption.

Une disposition conventionnelle type visant à donner effet à la RAI sera élaborée d'ici fin novembre 2021. La disposition conventionnelle type sera complétée par des commentaires qui expliqueront la finalité et le fonctionnement de la RAI. Un processus pour assister la mise en œuvre de la RAI sera adopté.

D'ici la mi-2022, un instrument multilatéral (IM) sera élaboré afin de faciliter la mise en œuvre rapide et cohérente de la RAI dans les conventions bilatérales concernées.

Au plus tard à la fin 2022, un cadre de mise en œuvre sera établi afin de faciliter le déploiement coordonné des règles GloBE. Ce cadre de mise en œuvre couvrira les procédures administratives adoptées (par

exemple, les obligations déclaratives détaillées, les mécanismes d'examen multilatéraux) et les régimes de protection retenus pour faciliter le respect des règles par les EMN et leur administration par les autorités fiscales. Dans le cadre des travaux relatifs au cadre de mise en œuvre, les membres du Cadre inclusif réfléchiront aux mérites et au contenu possible d'une convention multilatérale visant à améliorer la coordination et le déploiement harmonisé des règles GloBE.

Consultations

Dans les limites du calendrier fixé dans ce plan de mise en œuvre, les travaux continueront à progresser en consultation avec les parties prenantes.