

PROJET OCDE/G20 SUR L'ÉROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET LE  
TRANSFERT DE BÉNÉFICES

# Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux)

Cadre inclusif sur le BEPS



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

# **Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux)**

Le Cadre inclusif sur le BEPS

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.

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

---

**Merci de citer cet ouvrage comme suit :**

OCDE (2023), *Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux)*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/manuel-pour-la-mise-en-oeuvre-de-l-impot-minimum-pilier-deux.htm>.

---

**Crédits photo :** Couverture © ninog – Fotolia.com.

---

L'utilisation de cet ouvrage, sous forme numérique ou imprimée, est régie par les Conditions d'utilisation définies sur <http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation/>

---

# Préface

La numérisation et la mondialisation ont transformé l'économie mondiale, en stimulant l'innovation, améliorant l'accès aux capitaux, aux biens et aux services, favorisant une croissance plus inclusive et plus durable ainsi qu'une amélioration du bien-être. Cela étant, la portée et la rapidité de ces changements soulèvent des défis dans de nombreux domaines, dont la fiscalité. L'un de ces défis concerne la capacité des grands groupes multinationaux à tirer profit de la mondialisation en structurant leurs activités à travers le monde de manière à transférer des bénéfices et à faire en sorte que tout ou partie de leurs revenus soient soumis à des taux effectifs d'imposition bien inférieurs à ceux supportés par les petites et moyennes entreprises ou par les salariés qui n'ont pas accès aux mêmes possibilités de structuration. Ces évolutions font également pression sur les pays afin d'abaisser leurs taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et/ou à offrir des incitations fiscales pour attirer capitaux et investissements, générant un problème collectif à l'origine d'une course au moins-disant fiscal. Ce phénomène intervient au moment même où les budgets de nombreux pays sont mis à rude épreuve par les dépenses publiques liées à la lutte contre le COVID et aux contraintes générées par la hausse des coûts de l'énergie et des taux d'intérêt.

En s'appuyant sur les Actions du plan BEPS, le Cadre inclusif a élaboré l'impôt minimum mondial pour apporter une réponse aux problématiques non résolues. Les nouvelles règles garantissent que les grandes entreprises multinationales paient un niveau d'impôt minimum sur leurs bénéfices dans chacune des juridictions où elles exercent des activités, ce qui réduit les incitations à transférer des bénéfices et encadre la concurrence fiscale, mettant fin à la course au moins-disant en matière d'impôts sur les bénéfices des sociétés. Les membres du Cadre inclusif ont obtenu ce résultat en s'accordant sur un ensemble de règles coordonnées qui soumettent les multinationales à un niveau minimum d'imposition, sans toutefois entraîner de double imposition.

Les règles de l'impôt minimum mondial sont inévitablement techniques, si bien qu'il est également nécessaire d'offrir un point d'entrée plus général et plus direct pour comprendre la conception et le fonctionnement d'ensemble des règles, et de réfléchir aux options de mise en œuvre. C'est à ce besoin que ce manuel pour la mise en œuvre entend répondre. Il a été rédigé à l'usage des responsables de la politique fiscale, des fonctionnaires des administrations fiscales et d'autres parties prenantes afin de leur permettre d'appréhender dans leur globalité les règles de l'impôt minimum et les effets qu'on peut en attendre.

Je tiens à remercier la Présidence indienne du G20 pour avoir invité le Secrétariat à préparer ce manuel. Cet ouvrage vient compléter les travaux de grande ampleur déjà menés par le Secrétariat, en collaboration avec d'autres organisations internationales et partenaires institutionnels, afin de faciliter l'application de l'impôt minimum mondial. J'espère que les utilisateurs verront dans ce manuel un outil utile à leur dialogue avec les parties prenantes et à leurs réflexions concernant la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial.



Manal Corwin  
Directrice, Centre de politique et d'administration fiscales

# Table des matières

Préface	3
Introduction	5
1 Présentation générale des règles GloBE	9
1.1. Structure du Modèle de Règles	10
1.2. Dispositions principales (chapitres 1 à 5)	11
1.3. Explications des principales dispositions	12
2 Points d'attention relatifs à la mise en œuvre	23
2.1. Décision – Analyse d'impact et options de réforme	23
2.2. Mise en œuvre – Légiférer pour obtenir des résultats cohérents et coordonnés	29
<b>GRAPHIQUES</b>	
Graphique 1.1. Dispositions principales des Règles GloBE	11
Graphique 1.2. Détermination des Groupes d'EMN dans le champ d'application	12
Graphique 1.3. Critère du seuil de chiffre d'affaires	13
Graphique 1.4. Répartition du bénéfice des Entités constitutives juridiction par juridiction	15
Graphique 1.5. Types d'ajustements à apporter au Résultat net comptable	17
Graphique 1.6. Calcul des Impôts concernés	18
Graphique 1.7. Calcul du TEI et de l'Impôt complémentaire	20
Graphique 1.8. Ordre des règles convenue	22
Graphique 2.1. Exemple numérique – impôt prélevé au titre d'un ICMQL ou d'un impôt minimum (non qualifié) prélevé localement	27

# Introduction

1. En octobre 2021, plus de 135 juridictions avaient adhéré à une solution reposant sur deux piliers pour réformer les règles fiscales internationales et faire en sorte que les entreprises multinationales paient leur juste part de l'impôt où qu'elles exercent des activités et réalisent des bénéfices<sup>1</sup>. L'impôt minimum mondial ainsi que la Règle d'assujettissement à l'impôt (RAI) constituent le second pilier de la solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation et la mondialisation de l'économie<sup>2</sup>. La RAI est une règle conventionnelle qui permet à certaines juridictions de source de « récupérer les droits d'imposition » lorsque certaines catégories définies de paiements intra-groupe transfrontières sont assujettis à des taux nominaux d'impôt sur les sociétés inférieurs à 9 %<sup>3</sup>. L'impôt minimum mondial auquel le présent manuel est principalement consacré, est fondé sur le Modèle de Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (GloBE) qu'une juridiction peut introduire dans son droit interne pour appliquer un impôt complémentaire sur le bénéfice faiblement imposé réalisé par des contribuables auxquels elles s'appliquent afin d'atteindre un taux d'imposition de 15 %.

2. Les règles GloBE introduites dans le droit interne sont conçues de telle manière qu'elles concordent avec celles d'autres juridictions de façon à créer un système complet et cohérent d'imposition minimum garantissant que les grandes entreprises multinationales (Groupes d'EMN) sont assujetties à un niveau d'impôt minimum sur le bénéfice réalisé dans chacune des juridictions dans lesquelles elles exercent des activités. Ces règles imposent aux groupes auxquelles elles sont applicables de calculer leur bénéfice ainsi que les impôts sur ce bénéfice juridiction par juridiction. Lorsque ce calcul donne un taux effectif d'imposition (TEI) inférieur à 15 %, les règles obligent le Groupe d'EMN à payer un impôt complémentaire qui doit porter le montant total de l'impôt sur les bénéfices excédentaires réalisés par le Groupe d'EMN dans cette juridiction à faible fiscalité à un niveau tel que le taux d'imposition atteigne 15 %.

3. Cet impôt complémentaire est prélevé soit dans la juridiction à faible fiscalité, lorsqu'il s'agit d'un impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement (ICMQL), soit, lorsqu'aucun ICMQL ne s'applique, par une autre juridiction qui met en œuvre en vertu de l'application :

- d'une Règle d'inclusion du revenu (RDIR) qui consiste à assujettir une entité mère à un impôt complémentaire au titre du bénéfice faiblement imposé d'une Entité constitutive ; ou
- d'une RPII qui exclut toute déduction ou requiert un ajustement équivalent dans une juridiction de la filiale afin d'aboutir à une hausse marginale équivalente des impôts payés par le Groupe d'EMN.

4. Le Modèle de Règles GloBE décrit en détail les modalités d'application de l'impôt minimum mondial. Il est complété par des Commentaires et par des Instructions administratives qui sont parfois

---

<sup>1</sup> <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>.

<sup>2</sup> <https://doi.org/10.1787/9464d0c4-fr>.

<sup>3</sup> <https://doi.org/10.1787/3e2b7345-fr>.

intégrées dans les Commentaires<sup>4</sup>. Les Règles GloBE ont été rédigées sous la forme d'un modèle de législation qu'une juridiction qui les met en œuvre peut introduire dans son droit interne. Les règles définissent les Groupes d'EMN entrant dans leur champ d'application ainsi que la méthode à appliquer pour le calcul du TEI par juridiction et de tout impôt complémentaire qui en résulte. Les règles sont conçues pour pouvoir être appliquées à des Groupes d'EMN très divers et cadrer avec des systèmes fiscaux différents, sachant que certaines d'entre elles, en matière de consolidation fiscale, de répartition des bénéfices et de classification des entités, peuvent ne pas être aussi pertinentes pour toutes les juridictions. Les principales dispositions sont complétées par des règles plus détaillées concernant le traitement de certaines structures, de certaines transactions et de certains régimes fiscaux dont, une fois encore, la pertinence dépendra des circonstances propres à la juridiction qui les met en œuvre.

5. Les règles GloBE fonctionnent sur la base d'une approche commune. Les membres du Cadre inclusif sur le BEPS (le Cadre inclusif) ne sont donc pas tenus de les introduire dans leur droit interne, mais, si une juridiction choisit de le faire, elle doit les appliquer d'une manière qui soit cohérente avec les résultats prévus en vertu des règles GloBE et selon l'ordre des règles convenue. L'application cohérente, au niveau local, de règles parallèles donnera des résultats transparents et prévisibles dans les différentes juridictions, ce qui sera bénéfique tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales. Au fur et à mesure qu'elles avanceront dans la mise en œuvre, les juridictions devront veiller à ce que leurs règles locales soient mises en œuvre et appliquées conformément à l'approche commune en se prêtant mutuellement assistance et en examinant chacune comment les autres mettent en œuvre les règles GloBE.

6. Depuis l'approbation et la publication des règles GloBE par le Cadre inclusif, un grand nombre de juridictions ont pris des mesures pour les transposer dans leur droit interne, sachant que l'impôt minimum mondial commencera à s'appliquer à partir de début 2024 avec l'introduction de la RDIR. De nombreuses juridictions ont également fait part de leur intention d'introduire l'ICMQL. La RPII ne devrait pas entrer en vigueur avant 2025<sup>5</sup>.

7. Le présent manuel a pour objet de compléter les règles GloBE. Il n'a pas vocation à donner des instructions détaillées supplémentaires, mais plutôt à présenter les éléments fondamentaux des règles afin de donner un aperçu général de leur esprit et de leur fonctionnement global. Il a été rédigé à l'usage des responsables de la politique fiscale, des fonctionnaires des administrations fiscales et d'autres parties prenantes dans le but de leur permettre d'appréhender les règles GloBE dans leur globalité et les effets qu'on peut en attendre. Il ne porte que sur les règles GloBE, et non sur la RAI.

8. Le manuel de mise en œuvre se divise en deux chapitres :

- Le premier chapitre contient une présentation générale de l'impôt minimum mondial. Il constitue le point de départ à partir duquel le lecteur pourra acquérir une vision globale du champ d'application, de la conception et du fonctionnement des règles. Le langage utilisé pour broser ce tableau d'ensemble est un langage simple, le but étant de rendre le contenu des règles GloBE aussi accessible que possible.
- Dans le second chapitre, sont exposés les points d'attention relatifs aux options disponibles pour la mise en œuvre de l'impôt minimum.

9. Le présent Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum, rédigé à la demande de la Présidence indienne du G20, a été présenté à la réunion des ministres des Finances et gouverneurs de banque centrale qui s'est tenue en octobre 2023. Il pourra, de temps à autre, faire l'objet de mises à jour.

<sup>4</sup> <https://doi.org/10.1787/23132639>, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/resume-instructions-administratives-convenues-relatives-aux-regles-globe-au-titre-du-pilier-deux.pdf>.

<sup>5</sup> Cependant, en vertu du régime de protection transitoire RPII, la RPII ne s'appliquera pas avant 2026 à la juridiction de l'EMU si elle applique un taux d'imposition des bénéfices des sociétés d'au moins 20 %.

Il vient compléter divers supports et programmes élaborés pour aider les juridictions à mettre en œuvre les règles GloBE dont une présentation synthétique est proposée dans les paragraphes qui suivent :

- En octobre 2022, l'OCDE a publié un rapport consacré aux incitations fiscales et à l'impôt minimum mondial sur les sociétés, intitulé [Incitations fiscales et Impôt minimum mondial sur les bénéfices des sociétés](#)<sup>6</sup> (*Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax*). D'autres organisations internationales ont elles aussi publié des analyses et des orientations à l'intention des pays souhaitant appliquer les règles GloBE, notamment le [Fonds monétaire international](#)<sup>7</sup>, le [Groupe de la Banque mondiale](#)<sup>8</sup> et l'[Institut international du développement durable](#)<sup>9</sup>. La Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, sur laquelle le FMI, l'OCDE, l'ONU et le GBM se réunissent pour partager leurs plans et participer à des projets collaboratifs, s'est engagée à mettre à jour la [Boîte à outils sur les incitations fiscales](#)<sup>10</sup>, publiée pour la première fois en 2015, pour rendre compte des conséquences du Pilier Deux sur les pays en développement. Le Forum africain sur l'administration fiscale a également produit une contribution essentielle contenant des orientations relatives à l'application d'un impôt complémentaire minimum national. La publication intitulée [Approche suggérée pour l'élaboration d'une législation sur l'impôt complémentaire minimum national](#)<sup>11</sup> est un document destiné à aider les pays africains et d'autres pays en développement à adopter un impôt complémentaire national.
- Dans le cadre de son programme des relations internationales, l'OCDE continue d'élargir la gamme des formats et outils d'apprentissage portant sur certains aspects de la solution reposant sur deux piliers. Celle-ci comprend une [série de webinaires](#)<sup>12</sup> sur différents aspects des règles, des [modules d'apprentissage en ligne](#)<sup>13</sup> et des [séances de questions-réponses en direct](#)<sup>14</sup>. Ces outils se trouvent dans le module d'apprentissage en ligne consacré aux règles GloBE auquel ont accès les administrations fiscales et les responsables de la politique fiscale via la Plateforme de partage des connaissances.
- Le Réseau pour le renforcement des capacités qui relève du [Forum sur l'administration fiscale](#)<sup>15</sup> a créé un [Réseau de partage des connaissances](#)<sup>16</sup> sur la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers. Celui-ci a vocation à aider à trouver « des réponses rapides à des questions rapides » et à permettre aux administrations fiscales d'échanger sur leur façon d'aborder des aspects administratifs de la mise en œuvre des deux Piliers, concernant plus particulièrement, dans un premier temps, les règles GloBE.

<sup>6</sup> <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>

<sup>7</sup> <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/PP/2023/English/PPEA2023001.ashx>.

<sup>8</sup>

<https://documents1.worldbank.org/curated/en/099500009232217975/pdf/P169976034c92506a0a1190bc5e3a05e3ed.pdf>.

<sup>9</sup> [https://www.iisd.org/system/files/2023-06/guide-developing-countries-adapt-global-minimum-tax-final\\_0.pdf](https://www.iisd.org/system/files/2023-06/guide-developing-countries-adapt-global-minimum-tax-final_0.pdf).

<sup>10</sup> [https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/100756-Tax-incentives-Main-report-options-PUBLIC\\_0.pdf](https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/100756-Tax-incentives-Main-report-options-PUBLIC_0.pdf).

<sup>11</sup> [https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document\\_id=207](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=207).

<sup>12</sup> <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/formation-sur-la-solution-reposant-sur-deux-piliers.htm>.

<sup>13</sup> <https://www.oecd.org/tax/global/self-paced-training.htm>.

<sup>14</sup> <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/global-relations-calendar-of-events.htm>.

<sup>15</sup> <https://www.oecd.org/fr/sites/forumsurladministrationfiscale/>.

<sup>16</sup> <https://www.oecd.org/tax/administration/oecd-forum-on-tax-administration-launches-peer-to-peer-support-for-developing-countries-on-the-implementation-of-the-two-pillar-solution.htm>.

- Un soutien ciblé aux pays est intégré aux programmes bilatéraux existants de l'OCDE sur le Projet BEPS. Il repose notamment sur l'organisation de sessions techniques ou de sessions d'information ponctuelles, et sur l'intégration d'éléments concernant l'impôt minimum mondial dans les programmes d'initiation et autres initiatives de formation. En 2022, le Secrétariat du Cadre inclusif a mis en place une série de programmes pilotes visant à aider les pays en développement à envisager leurs choix stratégiques dans une optique d'anticipation. Neuf pays en développement y participent : Égypte, Géorgie, Jamaïque, Malaisie, Namibie, Nigéria, Pérou, Sénégal et Thaïlande. Les enseignements tirés des programmes pilotes seront pris en compte dans le soutien permanent qui sera apporté à un nombre accru de membres du Cadre inclusif à l'avenir. Ces initiatives, associées à la formation et aux orientations plus formelles évoquées ci-dessus, sont précieuses pour aider les pays à comprendre les règles.
- En outre, l'Initiative Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF) a décidé d'accompagner les pays en développement dans leurs efforts pour appliquer l'impôt minimum mondial. L'Initiative IISF est un projet conjoint de l'OCDE et du Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD), conçu pour aider les pays en développement à renforcer leurs capacités en matière de vérification fiscale. Les programmes IISF viennent appuyer des actions de portée plus vaste engagées par la communauté internationale en vue d'intensifier la coopération en matière fiscale et de concourir aux efforts de mobilisation des ressources intérieures déployés par les administrations fiscales des pays en développement. Le soutien portera sur l'analyse de l'incidence des règles GloBE et l'élaboration d'orientations et de textes législatifs et réglementaires visant à introduire l'impôt minimum mondial dans la législation nationale. Dès l'entrée en vigueur des règles, l'Initiative IISF pourrait intervenir de nouveau en réalisant des évaluations des risques et en accompagnant l'application pratique des règles.

# 1 Présentation générale des règles GloBE

10. Les règles GloBE s'appliquent aux Groupes d'EMN qui exercent leurs activités à l'échelle internationale et réalisent un chiffre d'affaires consolidé supérieur à 750 millions EUR<sup>17</sup>. Le fait de limiter l'application de l'impôt minimum mondial aux Groupes d'EMN qui exercent leurs activités à l'échelle internationale et dont le chiffre d'affaires excède le seuil de 750 millions EUR permet d'atteindre un équilibre entre le souci de préserver l'effet global et les avantages, en termes de recettes, de l'impôt minimum mondial et celui de minimiser les coûts administratifs et les coûts de conformité. Le seuil de chiffre d'affaires utilisé pour délimiter le champ d'application de l'impôt minimum mondial est globalement équivalent à celui utilisé pour la déclaration pays par pays au titre de l'Action 13 du Projet BEPS. Cela signifie également que les responsables de la politique fiscale peuvent utiliser les déclarations pays par pays qui sont déposées comme point de départ pour évaluer l'impact potentiel des règles GloBE dans leur juridiction.

11. Si un Groupe d'EMN relève du champ d'application des règles, il doit calculer son taux effectif d'imposition (TEI) afin de déterminer s'il est imposé à un taux inférieur, ou supérieur, au taux minimum de 15 %. Ce calcul du TEI est effectué juridiction par juridiction. Les comptes sociaux de chaque Entité constitutive locale du Groupe d'EMN qui sont utilisés pour l'établissement des états financiers consolidés du Groupe d'EMN constituent le point de départ pour ce calcul du TEI. L'utilisation des systèmes et des normes de comptabilité financière consolidée permet de simplifier la mise en conformité avec les obligations fiscales pour les groupes d'EMN en s'appuyant sur les systèmes existants, d'améliorer leur application par l'administration grâce aux procédures de contrôle existantes, tout en s'assurant que la norme suivie pour l'établissement des comptes est la même dans toutes les juridictions. Si les comptes sociaux sont le point de départ pour le calcul du bénéfice, certains ajustements sont ensuite effectués afin de mieux rapprocher le bénéfice ou la perte de l'Entité constitutive locale à la base d'imposition locale et d'assurer une répartition correcte du bénéfice entre les juridictions. Les comptes sociaux servent également de point de départ pour le chiffrage des impôts dus sur le bénéfice réalisé dans chaque juridiction.

12. Les bénéfices et impôts ajustés sont les facteurs utilisés pour calculer le taux effectif d'imposition (TEI) d'un groupe dans une juridiction. Lorsque ce calcul donne un TEI inférieur à 15 %, le Groupe d'EMN doit payer un impôt complémentaire afin de porter le montant total de l'impôt acquitté dans la juridiction à faible fiscalité afin que le taux d'imposition atteigne 15 %. L'impôt complémentaire est appliqué uniquement au bénéfice faiblement imposé dans une juridiction après application d'une « exclusion de bénéfices fondée sur la substance ». L'exclusion repose sur les frais de personnel et les actifs corporels qui sont utilisés comme indicateurs d'activités de substance, ce qui conduit à exclure du champ d'application des règles GloBE un taux de rentabilité fixe pour les activités de substance qu'un Groupe d'EMN exerce dans une juridiction. Cette exclusion a pour effet de focaliser les règles GloBE sur les « bénéfices

---

<sup>17</sup> Une juridiction qui décide de mettre les règles en oeuvre peut également décider d'appliquer la RDIR, la RPII and l'ICMQL aux Groupes purement nationaux, et d'appliquer l'ICMQL aux Groupes qui réalisent un chiffre d'affaires en dessous du seuil de 750 millions EUR.

excédentaires », tels que les revenus d'actifs incorporels, qui présentent le plus de risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

13. L'impôt complémentaire ainsi établi est prélevé en vertu de trois types de dispositions : l'ICMQL, la RDIR et la RPII. Ces dispositions sont appliquées conformément à un ordre convenu, qui est intégré dans la conception des règles GloBE, et fonctionnent comme suit :

- a. **Le bénéfice faiblement imposé est d'abord assujéti à l'impôt dans la juridiction locale.** Tout d'abord, l'impôt supplémentaire exigible peut être prélevé via l'application d'un ICMQL, ce qui permet à la juridiction dans laquelle les bénéfices faiblement imposés ont été réalisés de prélever un impôt supplémentaire sur les bénéfices excédentaires du Groupe d'EMN de façon à porter le TEI appliqué à ces bénéfices à hauteur du taux minimum de 15 %.
- b. **Des droits d'imposition secondaires sont attribués à la juridiction de l'entité mère.** Si la juridiction à faible fiscalité n'a pas adopté d'ICMQL, c'est généralement l'Entité mère ultime (EMU) du Groupe d'EMN qui supportera l'obligation de payer l'impôt complémentaire en vertu d'une RDIR qualifiée. Si l'EMU est située dans une juridiction qui n'a pas adopté une RDIR qualifiée, alors les règles GloBE prévoient en règle générale que l'impôt complémentaire sera prélevé sur la prochaine entité dans la chaîne de détention qui est située dans une juridiction dotée d'une RDIR qualifiée.
- c. **A titre de règle subsidiaire à la RDIR, les droits d'imposition résiduels sont attribués aux autres juridictions qui adoptent les règles.** Lorsque la RDIR ne peut être appliquée au bénéfice faiblement imposé dans une juridiction, l'impôt complémentaire est prélevé par toutes les juridictions qui ont adopté une RPII ; souvent dénommée « Règle des bénéfices insuffisamment imposés (RBII) ». Le montant total de l'impôt complémentaire calculé en vertu des règles GloBE est réparti entre les juridictions à l'aide d'une clé de répartition fondée sur la substance. Sur la fraction du bénéfice qui lui est attribuée, chaque juridiction prélève l'impôt complémentaire en appliquant la RPII en refusant la déduction d'une dépense en vertu de sa législation sur l'impôt sur les sociétés ou au moyen d'un mécanisme équivalent.

14. Les règles GloBE permettent donc de préserver les droits d'imposition primaires de la juridiction locale sur le bénéfice qui y est imposable. Le point de départ est que tout impôt concerné prélevé par une juridiction locale sur le bénéfice réalisé sur son territoire par des contribuables résidents est pris en compte pour le calcul du TEI par juridiction du Groupe d'EMN. De plus, les règles GloBE prévoient également, pour la juridiction locale, un mécanisme supplémentaire protégeant sa base d'imposition nationale : l'ICMQL. L'ICMQL permet à la juridiction d'appliquer un impôt complémentaire sur les bénéfices excédentaires réalisés localement par le Groupe d'EMN lorsque ceux-ci sont assujéti à un TEI inférieur à 15 % dans l'ensemble. De plus, l'application de cet impôt supplémentaire n'impacte pas les coûts d'ensemble, après impôt, dérivant de l'investissement par le Groupe d'EMN étant donné que ce dernier aurait simplement été assujéti à la même obligation fiscale dans une autre juridiction à travers la RDIR ou la RPII.

## 1.1. Structure du Modèle de Règles

15. Le Modèle de Règles prend forme d'un modèle qui peut être utilisé comme point de départ pour introduire l'impôt minimum en droit interne, soit en incorporant directement le modèle, soit en le citant par référence. Les règles sont réparties en dix chapitres. Les chapitres 1 à 5 (et les définitions énoncées au chapitre 10) contiennent les dispositions principales qui définissent les Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application des règles et décrivent le mécanisme de calcul du TEI ainsi que de toute charge d'impôt complémentaire qui en résulte. Ces dispositions principales sont fondamentales pour comprendre comment les règles fonctionnent et pour identifier les cas dans lesquels un impôt complémentaire peut être dû.

16. Les autres sujets abordés dans les chapitres 6 à 9 du Modèle de Règles sont de nature plus technique ou administrative. Le chapitre 6 traite des ajustements qui doivent être effectués en cas de fusion ou d'acquisition et pour certaines structures d'entreprise. Le chapitre 7 porte sur l'application des règles en lien avec certains régimes d'imposition des sociétés. Le chapitre 8 décrit les obligations à respecter en matière de déclaration et de dépôt de déclaration, et le chapitre 9 prévoit des dérogations transitoires pour les Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application des règles. S'il est important qu'une juridiction qui met en œuvre ces règles comprenne comment les dispositions décrites dans les chapitres 6 à 9 fonctionnent, une évaluation détaillée n'est pas indispensable pour pouvoir en apprécier l'impact d'ensemble attendu. C'est pourquoi le présent Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum ne donne qu'une description des principales dispositions.

## 1.2. Dispositions principales (chapitres 1 à 5)

17. Les principales dispositions relatives au champ d'application et au fonctionnement des règles sont énoncées aux chapitres 1 à 5 du Modèle de règles GloBE. Ces dispositions contiennent les différentes étapes qui permettent à un Groupe d'EMN de calculer l'impôt complémentaire dont il est redevable. Le graphique ci-dessous montre le déroulement de ces étapes qui sont expliquées en détail dans les paragraphes qui suivent.

### Graphique 1.1. Dispositions principales des Règles GloBE

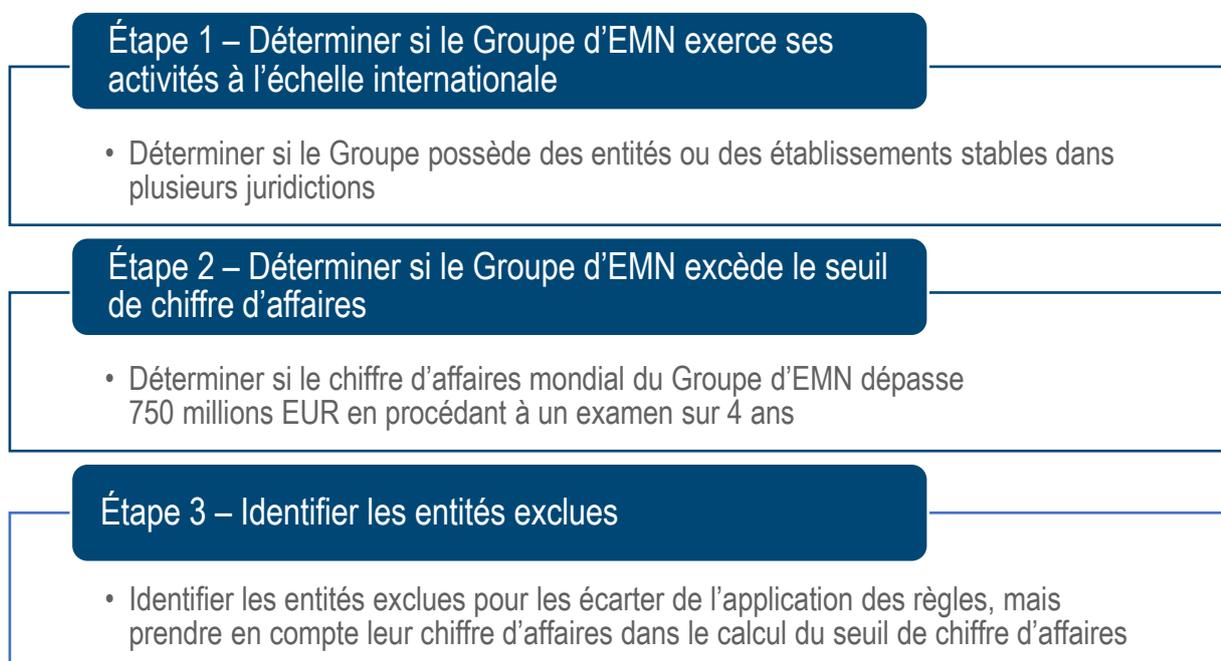


### 1.3. Explications des principales dispositions

#### 1.3.1. Étape 1 – Déterminer si le Groupe d'EMN relève du champ d'application

18. Les règles GloBE s'appliquent uniquement aux groupes qui exercent leurs activités à l'échelle internationale et qui réalisent un chiffre d'affaires consolidé supérieur au seuil de 750 millions EUR. Le Cadre inclusif a décidé de restreindre l'application des règles GloBE aux groupes internationaux réalisant un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 750 millions EUR afin de limiter les coûts de conformité induits par l'impôt minimum mondial, tout en maximisant son efficacité. Un tel seuil permet malgré tout d'assujettir à l'impôt l'essentiel des bénéfices générés par les multinationales<sup>18</sup>. Les trois étapes ci-dessous permettent de déterminer avec précision les groupes qui entrent dans le champ d'application.

#### Graphique 1.2. Détermination des Groupes d'EMN dans le champ d'application



#### *Critère du Groupe d'EMN*

19. La première étape consiste à déterminer si l'Entité constitutive fait ou non partie d'un groupe qui exerce son activité à l'échelle internationale. On considère d'une manière générale que deux entités sont membres d'un même groupe lorsqu'elles sont toutes deux sous le contrôle commun d'une entité mère ultime (EMU) qui est (ou serait) tenue d'inclure ces entités dans ses états financiers consolidés. Un groupe est considéré comme actif à l'échelle internationale (c'est-à-dire qu'il répond à la définition de « Groupe d'EMN ») lorsqu'il possède des entités ou exerce des activités dans plusieurs juridictions. Le fait de définir le périmètre d'un groupe en utilisant un critère de consolidation comptable suit une logique similaire à celle retenue dans le cadre de la déclaration pays par pays. Un critère de consolidation constitue une norme relativement stable et cohérente qui s'appuie sur les pratiques comptables existantes afin de déterminer

<sup>18</sup> Selon les estimations de l'OCDE, environ 90% des revenus des entreprises sont contrôlés par les Groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires excède le seuil de 750 millions EUR.

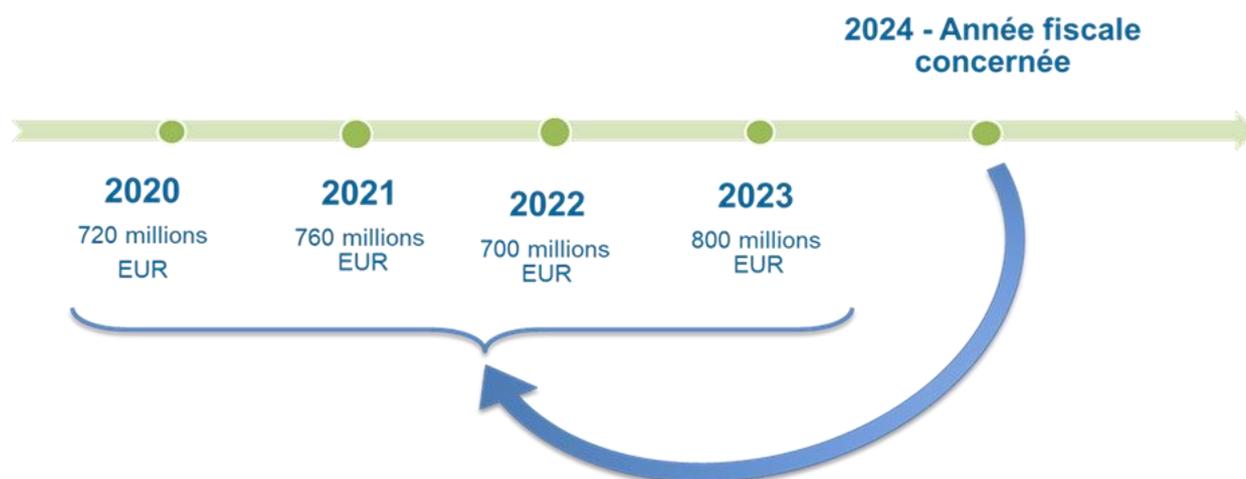
de manière simple si un groupe, et quelles entités de ce groupe, entrent dans le champ d'application des règles.

20. L'obligation d'être membre d'un groupe implique que les règles GloBE ne s'appliquent pas à des entités autonomes qui ne consolident pas leurs comptes avec d'autres entités. Il est important de noter cependant que les règles GloBE s'appliquent aussi à une entité exerçant des activités à l'échelle internationale et possédant un établissement stable (ES) dans une autre juridiction que l'entité principale. En l'absence d'une telle règle, une entité domestique pourrait chercher à établir des succursales plutôt que des filiales dans une juridiction étrangère dans le simple but de se soustraire aux règles.

#### *Critère du seuil de chiffre d'affaires*

21. Les règles GloBE s'appliquent aux Groupes d'EMN qui dépassent un certain seuil de chiffre d'affaires. Le chiffre d'affaires retenu est celui qui est déclaré dans les États financiers consolidés du Groupe d'EMN et il s'agit du même montant que celui utilisé aux fins de la déclaration pays par pays (750 millions EUR). Toutefois, alors qu'aux fins de la déclaration pays par pays, le calcul s'effectue une fois par an, le seuil de chiffre d'affaires retenu pour l'application de l'impôt minimum mondial s'apprécie sur une période de quatre ans. Ce critère vise à garantir une plus grande stabilité et prévisibilité des résultats, en particulier pour les Groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires annuel est proche du seuil. Le test consiste à déterminer si le Groupe d'EMN a réalisé un chiffre d'affaires d'au moins 750 millions EUR au cours d'au moins deux des quatre années fiscales précédant immédiatement l'année fiscale testée. Le chiffre d'affaires consolidé de l'année en cours n'est pas pris en compte dans le calcul des quatre années, ce qui permet au Groupe d'EMN de savoir, au début de l'année fiscale testée ou peu après, s'il sera soumis aux règles GloBE au cours de cette année. On trouvera dans l'exemple ci-dessous une illustration du calcul du chiffre d'affaires sur quatre ans.

**Graphique 1.3. Critère du seuil de chiffre d'affaires**



22. Comme le montre le Graphique 1.3., le critère du seuil de chiffre d'affaires prend en compte les quatre années précédentes afin de déterminer si un Groupe d'EMN relève du champ d'application. Dans l'exemple ci-dessus, le chiffre d'affaires consolidé était supérieur au seuil de 750 millions EUR au cours de deux des quatre années fiscales précédentes, en 2021 et en 2023. Même si le chiffre d'affaires consolidé du Groupe d'EMN n'a pas dépassé 750 millions EUR au cours de chacune des quatre années,

le groupe satisfait au critère du seuil. Le chiffre d'affaires consolidé réalisé au cours de l'année fiscale concernée n'est pas pris en compte dans le calcul, de sorte que le Groupe d'EMN est en mesure de déterminer s'il entre ou non dans le champ d'application au début de l'année fiscale concernée.

### *Entités exclues*

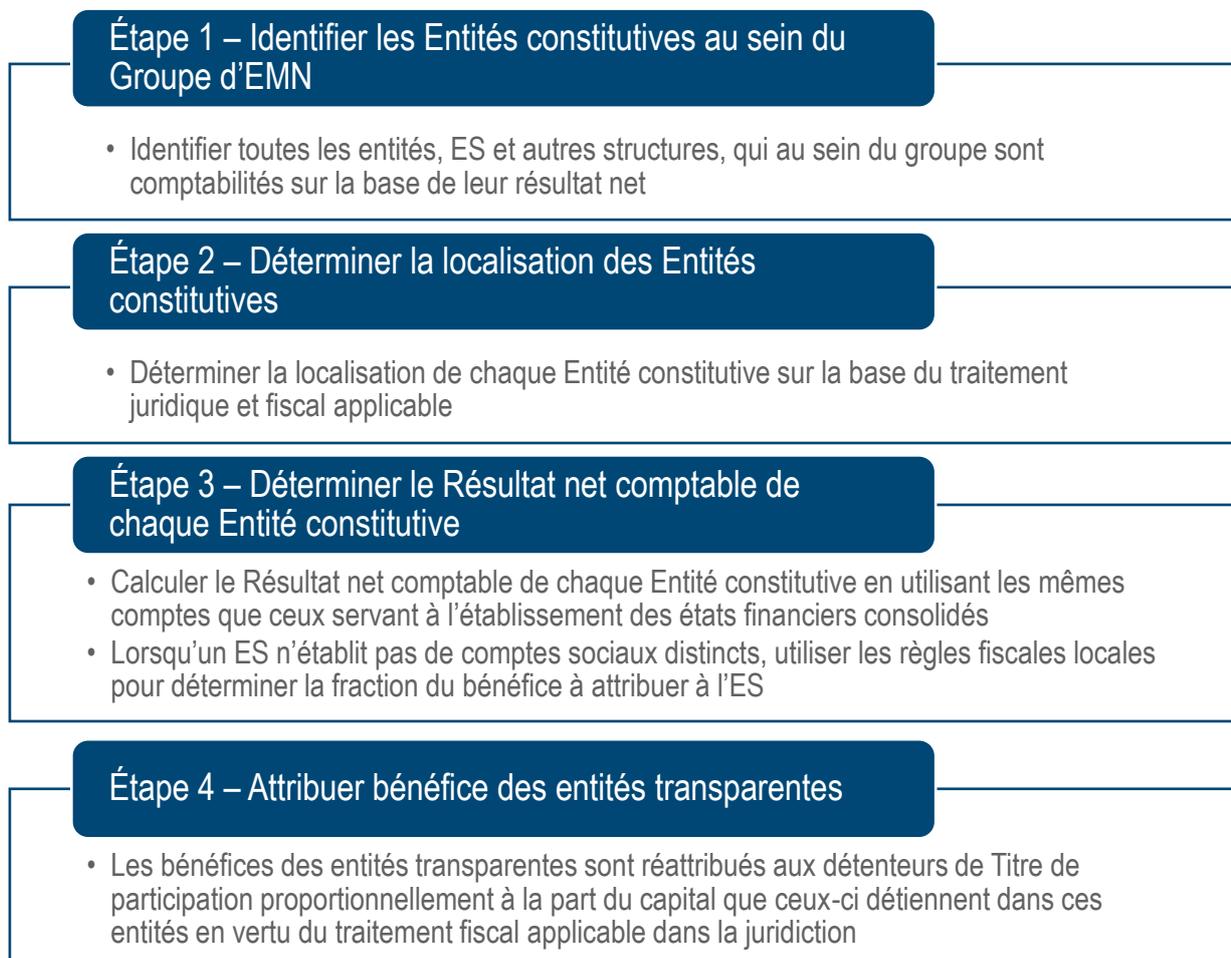
23. Un Groupe d'EMN est composé d'entités qui sont tenues de consolider leurs comptes sociaux, et ce sont ces entités qui sont généralement assujetties aux règles GloBE. Certaines entités comme les entités publiques ou les fonds d'investissement ne sont pas obligées d'établir des états financiers consolidés à des fins d'information financière et ne relèvent donc pas du champ d'application des règles GloBE. Dans certains cas cependant, ces entités peuvent être tenues de consolider leurs comptes avec ceux de leurs filiales contrôlées conformément à la norme comptable applicable. Afin d'éviter que ces entités ne se retrouvent soumises aux règles GloBE du simple fait du traitement comptable qui leur est appliqué, les règles GloBE prévoient une exclusion spécifique qui permet à ces entités de ne pas être soumises aux dispositions opérationnelles des règles GloBE.

24. Les règles relatives aux entités exclues ne concernent que les entités qui sont membres d'un groupe consolidé. Il existe trois catégories d'Entités exclues. La première catégorie comprend les entités qui exercent des activités d'intérêt public, comme les organismes publics et les organisations à but non lucratif, et la deuxième catégorie comprend les véhicules de placement fiscalement neutres, tels que les fonds de pension et d'investissement. En outre, et afin d'éviter de créer des distorsions quant à la façon dont ces entités exclues sont organisées en interne, la définition d'Entité exclue s'étend également à une troisième catégorie constituée de certaines sociétés détenant des actifs contrôlés par des Entités exclues. Bien que les Entités exclues ne soient pas soumises aux dispositions opérationnelles des règles GloBE, elles restent membres d'un Groupe d'EMN et leur chiffre d'affaires est pris en compte pour déterminer si le Groupe d'EMN atteint ou non le seuil de chiffre d'affaires de 750 millions EUR. De cette manière, le seuil est coordonné avec celui retenu pour la déclaration pays par pays, et il n'est pas nécessaire d'adopter des règles supplémentaires portant sur le traitement du chiffre d'affaires imputable à des transactions entre l'Entité exclue et le reste du groupe (y compris des règles anti-évasion visant à contrer le risque de fragmentation).

### **1.3.2. Étape 2 – Répartir le bénéfice des Entités constitutives juridiction par juridiction**

25. Une fois qu'il a été établi qu'un Groupe d'EMN entre dans le champ d'application des règles GloBE, l'étape suivante consiste pour le Groupe d'EMN à déterminer la localisation de chaque Entité constitutive et le bénéfice réalisé par chacune d'entre elles. La localisation de chaque Entité constitutive est déterminée en fonction du traitement fiscal appliqué localement. Pour calculer le bénéfice d'une Entité constitutive, on part du Résultat net comptable tel qu'il apparaît dans les comptes sociaux utilisés pour préparer les états financiers consolidés du Groupe d'EMN. Lorsqu'une Entité constitutive est fiscalement transparente selon les règles fiscales d'une juridiction, une fraction de ses bénéfices peut être considérée transmise à une entité du groupe, conformément au traitement fiscal qui lui est appliqué. On trouvera ci-après une description des différentes étapes permettant à un Groupe d'EMN de déterminer le Résultat net comptable et la localisation de chaque Entité constitutive.

### Graphique 1.4. Répartition du bénéfice des Entités constitutives juridiction par juridiction



26. Comme indiqué dans le graphique ci-dessus, la première étape pour déterminer la répartition du bénéfice juridiction par juridiction consiste à identifier les Entités constitutives au sein du Groupe d'EMN. Chaque entité membre du groupe est considérée comme une Entité constitutive distincte. Une Entité constitutive distincte est également reconnue lors de la constitution d'un ES ou quand les membres du Groupe concluent un accord qui prévoit l'établissement de comptes distincts sur la base d'un calcul du résultat net.

27. Chaque Entité constitutive a une localisation spécifique. La localisation correspond généralement au lieu où l'Entité constitutive est redevable de l'impôt sur les bénéfices en application de la législation fiscale en vigueur dans la juridiction en vertu de sa résidence, de son lieu d'immatriculation ou de tout autre critère de nature similaire. Certaines Entités constitutives (telles que les entités considérées comme des entités considérées comme fiscalement transparentes localement) peuvent n'être imposables dans aucune juridiction et être considérées comme des « Entités apatrides ».

28. Le Groupe d'EMN détermine ensuite le Résultat net comptable de chaque Entité constitutive. Pour calculer le Résultat net comptable, on part des comptes sociaux utilisés pour établir les États financiers consolidés du Groupe d'EMN. Dans un souci de simplification, les règles GloBE prévoient cependant la possibilité de recourir à une norme comptable et financière agréée ou autorisée dès lors qu'il n'est raisonnablement pas possible d'utiliser en pratique la norme comptable et financière qui a servi pour préparer les États financiers consolidés. Les comptes sociaux, indépendamment de la norme utilisée, font apparaître le bénéfice ou la perte net(te) de l'Entité constitutive avant d'éventuels ajustements de

consolidation destinés à éliminer les produits ou charges attribuables aux transactions intragroupes. L'obligation d'utiliser les comptes sociaux servant à la préparation des États financiers consolidés permet de s'assurer qu'une seule et même norme est utilisée dans toutes les juridictions. Cela permet également de simplifier le respect des règles et peut renforcer leur intégrité si les États financiers consolidés font l'objet d'une vérification.

29. Des comptes sociaux distincts ne sont pas toujours tenus pour l'ES. Dans cette hypothèse, il conviendra de préparer des comptes ou des rapports afin de calculer le montant qui aurait été constaté dans les comptes sociaux. Néanmoins, des comptes distincts peuvent être tenus dans de nombreux cas, soit à des fins de gestion, soit pour se conformer aux règles fiscales locales. Étant donné que les règles GloBE reposent principalement sur des informations comptables plutôt que sur les informations provenant des comptes de gestion ou sur des données fiscales locales, le montant du bénéfice ou de la perte doit être dûment réparti entre l'entité principale et l'ES.

30. Parfois, tout ou partie des bénéfices ou des pertes d'une entité transparente localement sont comptabilisés pour des raisons fiscales dans les comptes d'une autre Entité constitutive détenant des Titres de participation dans une entité transparente localement. Les règles GloBE se conforment au traitement fiscal en vigueur dans la juridiction et considèrent que le montant correspondant du bénéfice ou de la perte est transmis à l'Entité constitutive détenant des Titres de participation dans l'entité transparente localement. De cette manière, les règles GloBE respectent les règles de classification des entités conformément à la législation locale tout en garantissant que le Résultat GloBE, le TEI et un éventuel impôt complémentaire soient calculés correctement.

31. Le Cadre inclusif a également adopté des instructions administratives et des mesures de simplification, en particulier pour les premières années de la mise en œuvre, afin d'alléger temporairement les obligations de conformité, en limitant les cas de figure dans lesquels un Groupe d'EMN sera tenu d'effectuer des calculs GloBE à un petit nombre de juridictions identifiées sur la base d'informations déjà disponibles (déclarations pays par pays, par exemple). Ces caractéristiques offrent une certaine souplesse quant à l'utilisation des comptes sociaux, la conversion monétaire, l'utilisation de données agrégées et d'autres éléments qui permettent de simplifier l'application des règles sans compromettre leur efficacité.

### **1.3.3. Étape 3 – Calculer le Bénéfice GloBE**

32. Dans un troisième temps, on calcule le Résultat GloBE de chaque Entité constitutive en apportant certains ajustements à son Résultat net comptable. Les ajustements effectués pour convertir le Résultat net comptable en Bénéfice GloBE visent à aligner la base d'imposition de l'impôt minimum mondial avec celles qui sont habituellement appliquées en vertu des législations fiscales locales. La liste complète des ajustements figure à l'article 3.2 du Modèle de Règles. Les ajustements se répartissent en trois grandes catégories, comme l'illustre le graphique ci-après.

### Graphique 1.5. Types d'ajustements à apporter au Résultat net comptable



#### *Ajustements visant à mieux refléter le bénéfice imposable*

33. La plupart des ajustements apportés au Résultat net comptable visent à corriger les différences fréquemment observées entre le bénéfice imposable et le revenu comptable de l'Entité constitutive, en fonction des objectifs de politique publique poursuivis. De nombreuses juridictions prévoient par exemple des exonérations (ou d'autres formes d'allègement) applicables aux dividendes intragroupes ou ont mis en place des règles spéciales de déductibilité pour les rémunérations sous forme d'actions. Les règles GloBE prévoient des ajustements similaires afin de préserver les choix en matière d'action publique qui sont communs à toutes les juridictions (éviter la double imposition et permettre une déduction intégrale des dépenses liées à l'emploi).

#### *Ajustements visant à garantir une répartition correcte des bénéfices entre les juridictions*

34. Ces ajustements visent à corriger une répartition incorrecte des bénéfices entre des entités situées dans des juridictions différentes. Par exemple, les transactions intragroupes transfrontières doivent être prises en compte à un prix de pleine concurrence pour calculer le Résultat GloBE. Ce type d'ajustement a pour but de protéger l'intégrité de l'agrégation par juridiction. La détermination incorrecte des prix des transactions transfrontières entre Entités constitutives fausse le calcul du Résultat GloBE dans les deux juridictions. En ce qui concerne les accords de financement intragroupe, une disposition anti-abus vise à neutraliser certaines transactions intragroupes conçues pour se soustraire à un éventuel impôt complémentaire dû en vertu des règles GloBE.

#### *Autres ajustements fondés sur des objectifs de politiques publiques*

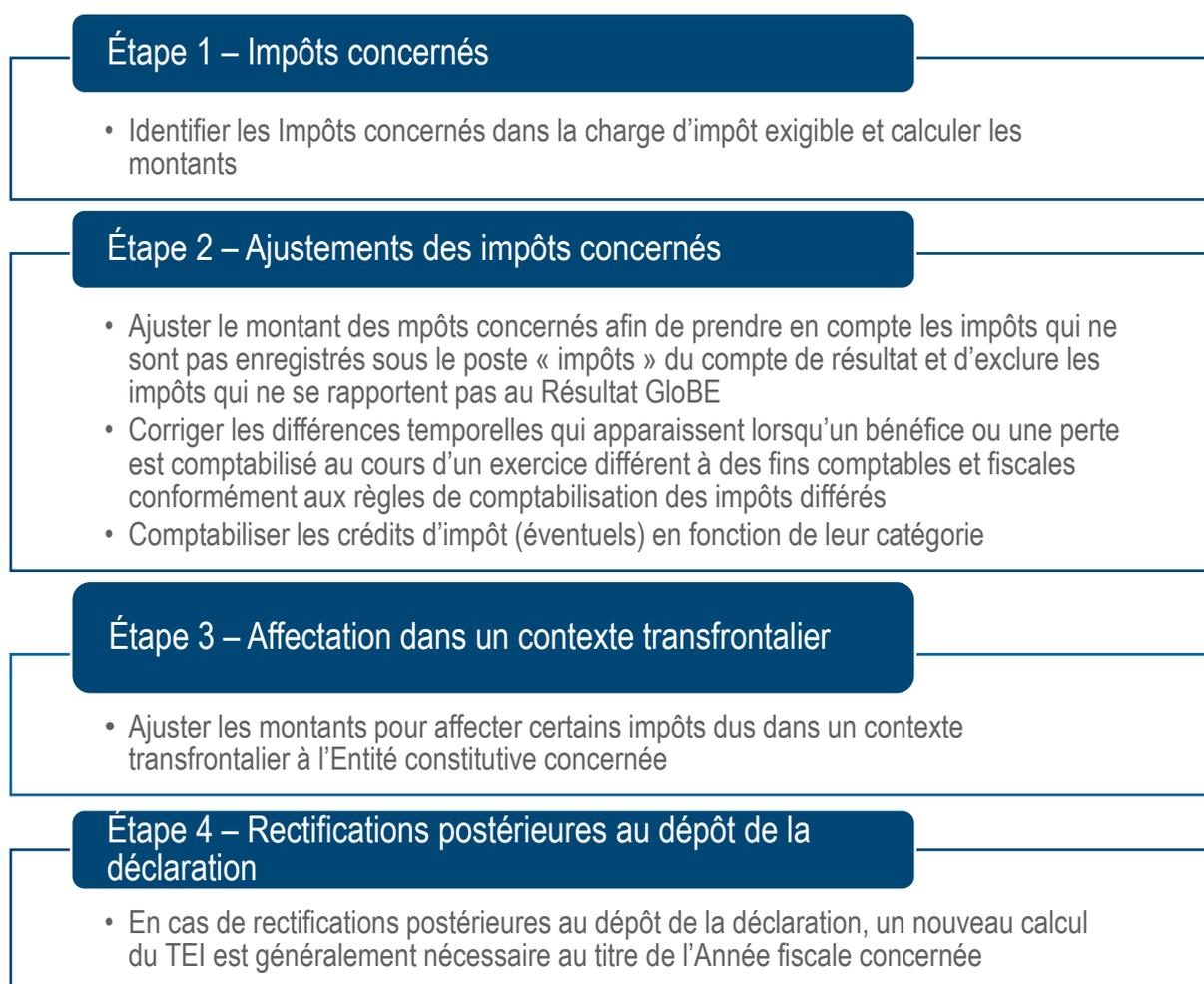
35. En vertu des règles GloBE, les paiements illicites ne sont pas admis en charges dans le calcul du Résultat GloBE (les amendes et pénalités sont autorisées à concurrence d'un montant maximum de 50 000 EUR). L'exclusion de ces dépenses s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la corruption et vise à éviter de faire peser sur les citoyens une charge économique qui prendrait la forme d'une diminution des recettes fiscales.

### **1.3.4. Étape 4 – Déterminer le Montant ajusté des Impôts concernés**

36. Après avoir calculé le Résultat GloBE de chaque Entité constitutive, il est nécessaire de déterminer le montant des impôts correspondants. De la même façon que pour calculer le Résultat GloBE, on part du

Résultat net comptable, déterminé conformément aux normes utilisées pour préparer les États financiers consolidés. La charge d'impôt exigible constatée dans ces états financiers, qui comprend les ajustements pour impôts différés et l'avantage fiscal découlant des pertes éventuelles, constitue le point de départ pour le calcul des impôts concernés. Le graphique ci-après illustre les différentes étapes à suivre pour calculer le Montant ajusté des Impôts concernés.

### Graphique 1.6. Calcul des Impôts concernés



#### *Impôts concernés*

37. Le point de départ est la charge d'impôt exigible d'une Entité constitutive comptabilisée dans le Résultat net comptable au titre des Impôts concernés pour l'Année fiscale figurant dans les comptes sociaux. Les Impôts concernés comprennent les impôts sur le revenu, définis de manière cohérente et flexible pour tenir compte de la diversité des systèmes fiscaux, mais excluent les impôts non basés sur le revenu, tels que les impôts indirects, les impôts sur les salaires et les impôts fonciers. Les impôts sur le revenu incluent généralement tous les impôts dont une Entité constitutive est redevable localement sur ses bénéficiaires, mais ils peuvent également comprendre des impôts étrangers tels que les retenues à la source prélevées à l'étranger et les impôts sur les sociétés étrangères contrôlées (SEC) ou les impôts prélevés par la juridiction de l'entité principale sur les bénéficiaires d'un ES situé dans une autre juridiction.

### *Ajustements des impôts concernés*

38. A partir des Impôts concernés, on procède à une série d'ajustements afin de parvenir au Montant ajusté des Impôts concernés. Dans un premier temps, on supprime tous les impôts qui sont inclus dans la charge d'impôt exigible mais qui ne sont pas des impôts concernés. Ces ajustements prévoient un mécanisme qui permet de prendre en compte les impôts d'une Entité constitutive qui ne sont pas comptabilisés sous le poste « impôts » du compte de résultat et d'exclure les impôts qui ne se rapportent pas à un Résultat GloBE, comme les impôts sur les dividendes exclus ou sur les plus-values sur capitaux exclus.

39. En plus des impôts dus au titre d'une année fiscale, les comptes sociaux font apparaître un autre type d'impôt : la charge d'impôt différé. La charge d'impôt différé qui apparaît dans les comptes sociaux résulte d'un ajustement comptable destiné à tenir compte des différences entre les dates auxquelles les produits et les charges sont constatés selon les règles de comptabilité financière et la législation fiscale, ainsi que de l'impact de l'utilisation des pertes fiscales. Le fait que les règles GloBE prennent en compte les variations des impôts différés actifs et passifs inscrits dans les comptes sociaux permet de tenir compte de ces différences temporelles sans donner lieu à un impôt complémentaire additionnel. Certains ajustements apportés aux comptes d'impôts différés existants sont destinés à protéger l'intégrité des règles GloBE. Par exemple, le crédit d'impôt au titre des impôts différés passifs est plafonné au taux minimum afin d'éviter que des revenus non liés n'échappent indûment à l'impôt. Les règles prévoient également un mécanisme de régularisation qui tient compte de certains impôts différés passifs non réglés (c'est-à-dire que l'impôt n'a pas été effectivement payé) dans un délai de cinq ans. Les crédits d'impôt considérés comme une réduction des impôts concernés sont généralement pris en compte l'année où ils sont utilisés. En revanche, les crédits d'impôt remboursables qualifiés, qui doivent être remboursés dans un délai de quatre ans, sont considérés comme un revenu l'année où le droit à ce crédit survient.

### *Affectation dans un contexte transfrontalier*

40. D'autres ajustements sont effectués afin d'affecter certains impôts dus dans un contexte transfrontalier à l'Entité constitutive concernée, tels que les impôts prélevés en vertu d'un régime d'imposition des sociétés étrangères contrôlées, les impôts sur les distributions, les retenues à la source sur les dividendes payés, et les impôts se rapportant à un ES, une entité fiscalement transparente ou une entité hybride.

### *Rectifications postérieures au dépôt de la déclaration*

41. En cas de rectifications du montant des impôts dus intervenant postérieurement au dépôt de la déclaration, des variations à la hausse comme à la baisse sont constatées et attribuées à une juridiction et à une période spécifiques. Ces rectifications résultent parfois d'un contrôle ou d'un ajustement des prix de transfert. Dans d'autres cas, les impôts dus ne sont pas effectivement payés. Étant donné que la charge d'impôt exigible repose sur la méthode des droits constatés et non des règlements effectifs (les impôts sont comptabilisés avant d'être payés à l'administration fiscale), il est nécessaire de prévoir un mécanisme pour traiter les cas où les impôts ne sont pas effectivement payés.

## **1.3.5. Étape 5 – Calculer le taux effectif d'imposition (TEI) et l'Impôt complémentaire**

### *Calcul du TEI*

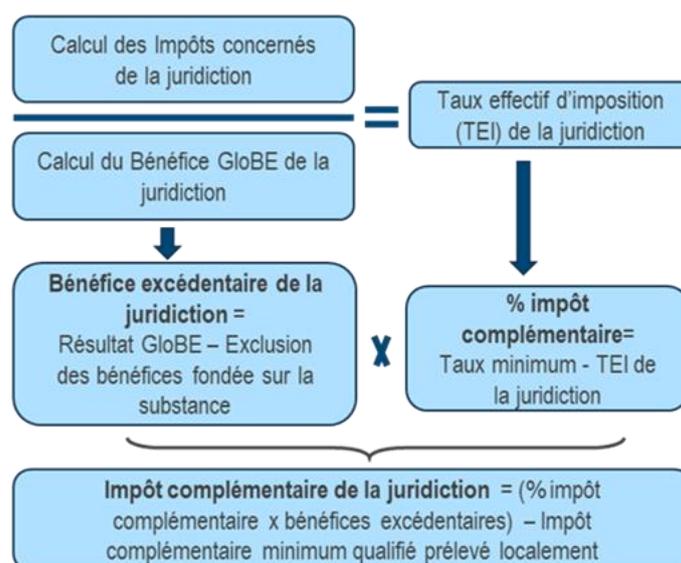
42. Les Résultats GloBE et les Impôts concernés de chaque Entité constitutive située dans la même juridiction sont agrégés pour calculer le taux effectif d'imposition (TEI) de la juridiction. Toutefois, une méthode simplifiée de calcul du TEI peut être proposée dans le cadre d'un régime de protection (régime de protection transitoire de la déclaration pays par pays, par exemple). En outre, lorsque les activités d'un

Groupe d'EMN sont en deçà d'un seuil dans une juridiction, il n'est pas nécessaire de calculer le TEI. Cette dérogation s'applique aux juridictions dans lesquelles un Groupe d'EMN réalise un chiffre d'affaires et des bénéfices inférieurs aux seuils de minimis (respectivement 10 millions et 1 million EUR).

### *Calcul de l'impôt complémentaire*

43. Le taux de l'impôt complémentaire dû est égal à la différence entre le taux minimum de 15 % et le TEI appliqué dans la juridiction. Le taux de l'impôt complémentaire est ensuite appliqué au Résultat GloBE dans la juridiction, après application d'une « exclusion de bénéfices fondée sur la substance ». L'exclusion de bénéfices fondée sur la substance est calculée sur la base d'un pourcentage des actifs corporels et des frais de personnel. C'est la fraction des bénéfices supérieure à l'exclusion fondée sur la substance (le bénéfice excédentaire) qui est soumise à l'impôt complémentaire, ce qui porte à 15 % le taux d'imposition total du Groupe d'EMN sur ses bénéfices excédentaires. La formule de calcul de l'impôt complémentaire juridiction par juridiction est illustrée ci-après.

### Graphique 1.7. Calcul du TEI et de l'impôt complémentaire



44. Une fois que l'impôt complémentaire a été calculé, il est attribué à chaque Entité constitutive située dans la juridiction à faible imposition qui réalise un Bénéfice GloBE au titre de l'année fiscale, à proportion de ce bénéfice.

#### **1.3.6. Étape 6 – Appliquer l'impôt complémentaire au titre d'un ICMQL, d'une RDIR ou d'une RPII**

45. L'impôt complémentaire dû par un membre d'un Groupe d'EMN couvert résulte de trois types de dispositions : l'ICMQL, la RPII et la RDIR.

#### *ICMQL*

46. Les règles GloBE prévoient pour les juridictions la possibilité d'instaurer leur propre impôt complémentaire minimum prélevé localement fondé sur les mécanismes GloBE. Si une juridiction perçoit

un impôt minimum conforme aux règles GloBE, qui est donc considéré comme un « impôt minimum complémentaire qualifié prélevé localement », cet impôt national vient en déduction de l'impôt complémentaire dû au titre de ce bénéficiaire en vertu des règles GloBE. L'ICMQL renforce le droit primaire d'une juridiction d'imposer les bénéficiaires qui y sont localisés.

### *RDIR*

47. Si la juridiction dans laquelle l'Entité constitutive faiblement imposée se situe n'a pas adopté d'ICMQL, la juridiction dans laquelle l'EMU de cette entité est située pourrait collecter l'impôt complémentaire en vertu de la RDIR. En vertu de la RDIR, l'impôt minimum est payé au niveau de l'entité mère, proportionnellement aux titres de participation qu'elle détient dans les entités auxquelles un impôt complémentaire a été attribué. En règle générale, la RDIR s'applique au niveau de l'EMU, mais peut s'appliquer à une Entité située à un niveau inférieur dans la chaîne de détention si l'EMU n'est pas soumise à une RDIR. Les règles prévoient également que la RDIR est appliquée par une entité mère intermédiaire dans laquelle une participation minoritaire significative est détenue, afin de limiter les possibilités de minorer l'impôt complémentaire dû sur les bénéficiaires faiblement imposés. Comme indiqué plus haut, dans le calcul de l'impôt complémentaire, il convient de déduire un éventuel ICMQL payé dans une autre juridiction et, dans le cas du Régime de protection au titre de l'ICMQL, de le ramener à zéro, et donc de l'éliminer.

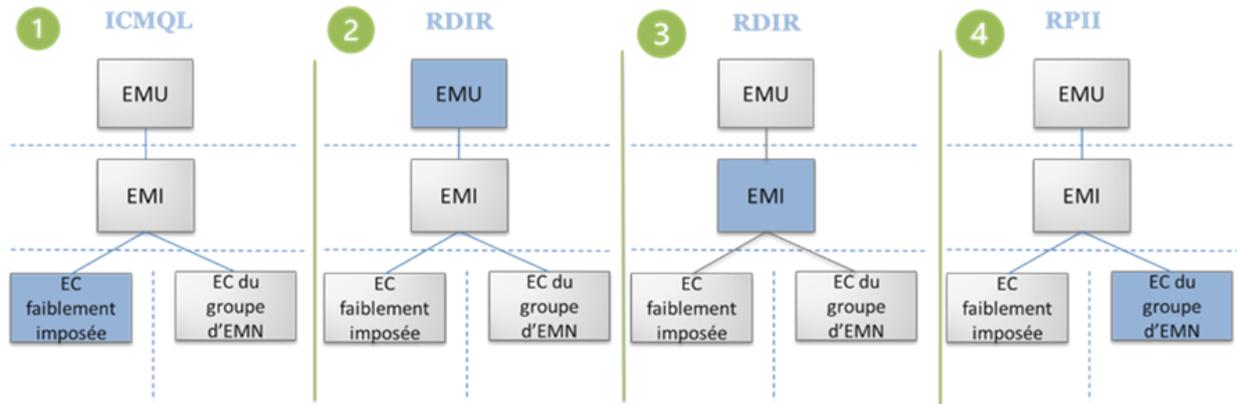
### *RPII*

48. Les règles GloBE prévoient aussi un filet de sécurité qui garantit le paiement de l'impôt minimum lorsqu'une entité dont les bénéficiaires sont faiblement imposés est détenue dans le cadre d'une chaîne de détention conduisant à ce que les bénéficiaires faiblement imposés ne soient pas taxés en vertu d'une RDIR. La RPII fait office de filet de sécurité et peut s'appliquer, par exemple, aux revenus faiblement imposés provenant de la juridiction de l'EMU (le cas échéant). En vertu de cette règle, l'impôt est dû par les entités résidentes dans la juridiction où la règle s'applique (ce qui fait augmenter les impôts au niveau de ces entités). Le paiement de cet impôt peut résulter du refus d'une déduction au titre de dépenses, ou d'un autre mécanisme. Le paiement représente un montant suffisant pour faire en sorte que les entités du groupe paient leur part de l'impôt complémentaire dû après prise en compte de la RDIR. La part de l'impôt complémentaire attribuée aux entités situées dans une juridiction est calculée à l'aide d'une formule, en proportion des actifs corporels et des salariés dans cette juridiction. Cela permet de s'assurer que la règle est applicable, mais aussi que l'ajustement est appliqué aux entités qui sont les plus susceptibles d'avoir la capacité de payer le montant requis d'impôt complémentaire.

49. On effectue les mêmes calculs de base pour déterminer le TEI et le montant de l'impôt complémentaire par juridiction, que l'impôt complémentaire soit prélevé en vertu de la RDIR ou de la RPII, afin d'assurer des résultats coordonnés. Toutefois, étant donné que les filiales sont généralement localisées dans plusieurs juridictions, la RPII exige un niveau plus élevé de coopération administrative, ce qui souligne l'importance des obligations de déclaration d'information standardisée et des mécanismes de conformité coordonnés. C'est également l'une des raisons pour lesquelles la RPII assure la fonction de filet de sécurité plutôt que d'être la règle principale.

50. Le graphique qui suit fournit une illustration simplifiée de l'ordre des règles qui a été convenu.

Graphique 1.8. Ordre des règles convenue



51. Comme indiqué dans le graphique ci-dessus, la juridiction à faible imposition a le droit primaire de percevoir l'impôt complémentaire dû au titre de l'ICMQL (1). Si la juridiction à faible imposition n'a pas adopté d'ICMQL, la juridiction dans laquelle l'EMU est située peut appliquer la RDIR au titre des bénéficiaires de l'Entité constitutive (EC) faiblement imposée (2). Si l'EMU est située dans une juridiction n'ayant pas mis en œuvre une RDIR qualifiée, l'impôt complémentaire sera dû par l'entité suivante dans la chaîne de détention qui est située dans une juridiction appliquant une RDIR suivant une approche descendante (entité mère intermédiaire [EMI]) (3). Lorsqu'une RDIR qualifiée ne s'applique pas, l'impôt complémentaire est perçu par les juridictions qui ont mis en œuvre une RPII (4). Le montant de l'impôt à collecter au titre de la RPII dans chaque juridiction donnée est réparti à l'aide d'une clé de répartition fondée sur la substance.

# 2 Points d'attention relatifs à la mise en œuvre

52. Après avoir approuvé la Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, le Cadre inclusif a publié le Modèle de Règles GloBE en décembre 2021. Le Modèle de Règles GloBE sert de référence sur laquelle les juridictions pourront s'appuyer pour rédiger leur législation interne. Il s'accompagne de Commentaires et d'Instructions administratives qui précisent l'interprétation et le fonctionnement voulu des règles, y compris en ce qui concerne des questions spécifiques soulevées par les parties prenantes.

53. L'impôt minimum mondial a le statut d'approche commune. Cela signifie que les pays ne sont pas tenus d'adopter les Règles GloBE, mais s'ils décident de le faire, ils s'engagent à les mettre en œuvre et à les administrer selon des modalités cohérentes avec le Modèle de Règles approuvé par le Cadre inclusif. En vertu de l'approche commune, les membres du Cadre inclusif acceptent que chacun d'eux puisse appliquer les règles GloBE aux activités d'un Groupe d'EMN sur leur territoire, s'accordent sur un ordre d'application des règles et conviennent de l'application des éventuels régimes de protection autorisés. Les conséquences de l'approche commune aboutissent à un cadre établissant un ensemble de règles nationales interdépendantes qui appliquent un impôt minimum mondial aux Groupes d'EMN dans le champ d'application de façon coordonnée.

54. De nombreuses juridictions ont déjà pris des mesures pour mettre en œuvre l'approche commune en transposant tout ou partie des règles GloBE dans leur droit interne. D'autres n'en sont qu'au début du processus. D'après l'expérience des juridictions qui sont avancées dans le processus, les pouvoirs publics suivent généralement deux grandes étapes :

- a. Décision : En consultation avec les parties prenantes, les responsables de la politique fiscale déterminent si les Groupes d'EMN présents dans la juridiction sont susceptibles d'être redevables d'un impôt complémentaire en vertu des règles GloBE au titre de leurs activités nationales ou étrangères et s'il convient d'apporter des modifications à leur droit interne en vue d'adopter tout ou partie des règles GloBE.
- b. Mise en œuvre : Une juridiction qui décide de mettre en place tout ou partie de l'impôt minimum mondial devra ensuite traiter diverses questions pratiques et juridiques qui influenceront sur la rédaction de dispositions de droit interne, et veiller à ce que ces dispositions soient conformes avec les règles adoptées par le Cadre inclusif et soient appliquées en conformité avec l'approche commune.

## 2.1. Décision – Analyse d'impact et options de réforme

55. Une juridiction qui décide d'entreprendre une analyse d'impact des règles GloBE pourrait juger qu'il est plus facile d'examiner séparément les activités nationales et les activités étrangères des Groupes d'EMN. Le Secrétariat du Cadre inclusif a communiqué à l'ensemble des juridictions membres une évaluation des gains potentiels de recettes fiscales qu'elles percevraient grâce à la mise en œuvre des règles GloBE, qui peut servir de point de départ à cette analyse.

### 2.1.1. Activités nationales

*Quels sont les bénéfices nationaux réalisés par les Groupes d'EMN dans le champ d'application ?*

56. Pour déterminer si les activités nationales de Groupes d'EMN dans une juridiction sont susceptibles de déclencher l'application d'un impôt complémentaire, il faut en premier lieu déterminer le nombre et les revenus des Groupes d'EMN dans le champ d'application (ceux dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 750 millions EUR) et qui exercent des activités dans cette juridiction. Au cours de cette étape, un certain nombre de juridictions ont constaté qu'elles ne disposaient pas de données suffisamment détaillées ou complètes pour pouvoir recenser précisément l'ensemble des activités nationales menées par les grands Groupes d'EMN sur leur territoire. En pareils cas, le Secrétariat du Cadre inclusif peut fournir une aide aux pays dans la préparation de ces analyses en utilisant des données agrégées et centralisées issues des déclarations pays par pays qui sont publiquement disponibles afin d'obtenir une approximation du nombre de Groupes d'EMN exerçant des activités sur leur territoire et du montant total des revenus générés et des impôts payés par ces groupes. Bien que ces données agrégées ne procurent pas d'informations spécifiques qui permettraient à un agent des services fiscaux de déterminer précisément quels Groupes d'EMN pourraient être assujettis à un impôt complémentaire, elles peuvent néanmoins donner une idée générale du montant du revenu qui pourrait entrer dans le champ d'application des règles. Ces informations pourraient ensuite être complétées par des données provenant des déclarations fiscales locales, des documents déposés par les entreprises ou d'autres déclarations effectuées dans la juridiction en vertu de la réglementation. Lorsque certaines entreprises ne déposent pas de déclarations fiscales, leurs états financiers ou d'autres informations peuvent être utilisés pour chiffrer les bénéfices. Dans certains cas, une filiale locale peut être tenue de fournir des informations supplémentaires au titre de ses obligations fiscales ou réglementaires, telles que les transactions avec des parties liées dans le cadre de sa documentation des prix de transfert, qui renseignent la juridiction sur l'appartenance de cette filiale locale à un Groupe d'EMN plus large.

*Les Groupes d'EMN réalisent-ils des bénéfices excédentaires couverts ?*

57. La juridiction peut omettre de l'analyse les grands Groupes d'EMN qui n'ont qu'une présence limitée sur son territoire. En effet, les règles GloBE ne s'appliquent qu'aux Groupes d'EMN réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 10 millions EUR ou un bénéfice supérieur à 1 million EUR dans la juridiction. De plus, l'impôt complémentaire prévu par les règles GloBE grève uniquement les bénéfices excédentaires générés dans cette juridiction. Ainsi, même si un Groupe d'EMN réalise des bénéfices faiblement imposés, ses activités peuvent échapper à l'impôt minimum mondial si ses frais de personnel et ses actifs corporels situés dans la juridiction dépassent un certain seuil. Très souvent, le système fiscal national offre délibérément des incitations fiscales destinées à encourager l'investissement dans des actifs corporels et la création d'emplois. Même si ces incitations peuvent aboutir à un faible niveau d'imposition, l'impôt complémentaire prévu par l'impôt minimum mondial n'est pas déclenché si le Groupe d'EMN réalise des investissements suffisants dans la juridiction pour pouvoir prétendre à la protection conférée par l'exclusion de bénéfices fondée sur la substance.

*Y a-t-il des bénéfices locaux faiblement imposés ?*

58. Lorsqu'une juridiction a calculé le montant des bénéfices excédentaires locaux générés par les Groupes d'EMN dans le champ d'application, l'étape suivante consiste à évaluer si ces bénéfices peuvent être faiblement imposés. Pour ce faire, il faut examiner à la fois le taux d'imposition en vigueur dans la juridiction et la base d'imposition, afin de déterminer si un faible taux d'imposition, un ajustement de la base d'imposition ou une combinaison des deux pourrait avoir pour effet que les Groupes d'EMN réalisent des bénéfices faiblement imposés dans la juridiction. Si la juridiction offre des taux préférentiels ou des

aménagements de la base d'imposition, les conditions auxquelles ces avantages sont accordés peuvent indiquer s'ils sont susceptibles de bénéficier aux grands Groupes d'EMN (compte tenu de la nature de leurs activités dans la juridiction) ou s'ils font l'objet de limites telles qu'ils n'auront probablement pas d'impact significatif sur le TEI national d'un Groupe d'EMN.

### **Taux d'imposition**

59. Le point de départ pour déterminer le taux auquel les activités locales d'un Groupe d'EMN pourraient être imposées est naturellement le taux statutaire de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Les impôts sur les bénéfices prélevés au niveau local et au niveau infranational sont pris en compte. Lorsque le taux statutaire d'imposition sur les bénéfices des sociétés d'une juridiction est inférieur à 15 %, les règles GloBE entraînent presque toujours l'application d'un impôt complémentaire aux bénéfices locaux du Groupe d'EMN. Toutefois, la plupart des juridictions ont des taux statutaires supérieurs à 15 %. Des TEI inférieurs à 15 % seront généralement la conséquence d'avantage fiscaux prévus par la législation locale ou de taux d'imposition inférieurs à 15 % pour certains types de revenus. Si certaines catégories de revenus sont imposées à un taux inférieur à 15 %, il existe un risque que les EMN qui exercent des activités dans la juridiction réalisent des bénéfices faiblement imposés.

### **Base d'imposition**

60. Pour les juridictions ayant des taux d'imposition supérieurs à 15 %, des bénéfices faiblement taxés peuvent résulter de crédits d'impôt ou de différences entre la base d'imposition nationale et la base de l'impôt minimum mondial. Les différences entre les bases d'imposition génèrent très probablement des bénéfices faiblement imposés lorsque le système fiscal local exclut certaines catégories de revenus (y compris les plus-values et d'autres revenus exonérés) ou accorde aux contribuables des déductions supérieures au montant de leurs dépenses économiques.

61. En revanche, il est peu probable que des régimes fiscaux qui ne font qu'anticiper l'octroi d'une déduction aux contribuables (amortissement accéléré ou passation immédiate en charges, par exemple) génèrent des bénéfices faiblement imposés. En effet, les règles GloBE ne traitent généralement pas les différences temporelles comme étant à l'origine de bénéfices faiblement imposés. Les différences temporelles peuvent engendrer des bénéfices faiblement imposés lorsqu'elles dépassent une durée de cinq ans et concernent des dépenses liées à des actifs incorporels.

62. Le plus souvent, les ajustements de la base d'imposition susceptibles d'entraîner un TEI inférieur à 15 % seront faciles à déceler parce que ce sont des caractéristiques volontaires du système fiscal, telles que des incitations fiscales. Pour plus de précisions, on peut se référer à l'examen détaillé des règles GloBE et de leur impact sur les incitations fiscales dans le rapport de l'OCDE sur les incitations fiscales et l'impôt minimum mondial sur les sociétés<sup>19</sup> ainsi que le rapport du Groupe de la Banque mondiale portant sur la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial<sup>20</sup>.

### *Options de réforme*

63. Lorsqu'une juridiction a chiffré le montant des bénéfices générés par les Groupes d'EMN dans le champ d'application sur son territoire et la fraction de ces bénéfices qui pourrait être soumise à un TEI inférieur à 15 % aux fins des règles GloBE, elle doit évaluer les modifications (éventuelles) à apporter à son système fiscal pour se conformer aux règles GloBE.

<sup>19</sup> <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>.

<sup>20</sup> <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099500009232217975/pdf/P169976034c92506a0a1190bc5e3a05e3ed.pdf>.

64. Si le régime de l'impôt sur les bénéfices des sociétés d'une juridiction comporte un taux relativement élevé et une base d'imposition large, tout en offrant peu d'avantages fiscaux (voire aucun) aux Groupes d'EMN dans le champ d'application, alors cette juridiction peut juger inutile de modifier son régime fiscal de droit interne aux motifs que les éventuels bénéfices locaux faiblement imposés sont probablement limités ou uniquement réservés à des contribuables hors champ d'application des règles. Toutefois, une telle juridiction continuera de bénéficier de l'application de l'impôt minimum mondial par d'autres juridictions, du fait de la diminution de la concurrence fiscale et du recul des pratiques de transfert de bénéfices, même si elle-même ne prend pas de mesures.

65. Si une juridiction estime qu'il est probable que des bénéfices excédentaires faiblement imposés soient générés sur son territoire, elle peut envisager d'apporter des modifications ciblées à son droit interne afin de réduire les avantages des incitations fiscales et de porter son TEI au-dessus de 15 %. En fonction des circonstances propres à la juridiction, elle pourrait envisager d'apporter des modifications ciblées à certains aspects de sa législation fiscale ou d'entreprendre des réformes de plus vaste portée concernant sa base et son taux d'imposition, par exemple, en adoptant un impôt minimum général sur les bénéfices des sociétés. Ces modifications pourraient avoir des conséquences plus larges et accroître le TEI de contribuables non couverts par les règles GloBE.

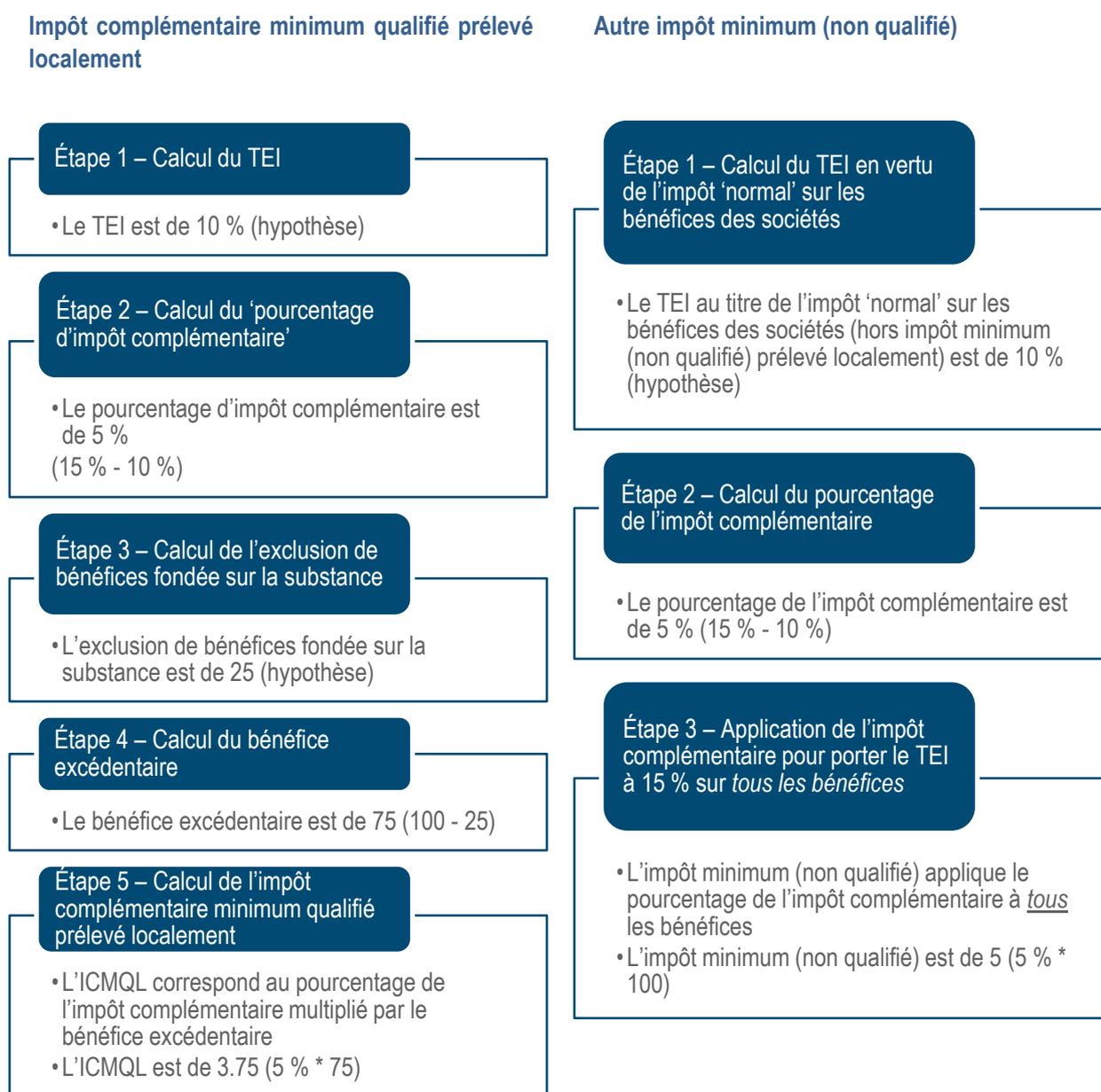
### ICMQL

66. Les juridictions peuvent envisager d'introduire un impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement (ICMQL) soit en complément, soit en alternative à d'autres modifications de leur régime fiscal de droit interne. Toutefois, un ICMQL ne peut pas à lui seul atteindre les objectifs d'une juridiction qui estime que ses incitations fiscales sont inefficaces et doivent être réformées. L'incapacité à réformer des incitations fiscales inefficaces et le maintien de ces incitations pourraient entraîner des coûts administratifs supplémentaires pour les pouvoirs publics liés, tout en complexifiant davantage le cadre d'investissement pour les investisseurs, qui pourraient se retrouver avec toute une liste d'incitations qui ne procurent en réalité aucun avantage fiscal.

67. Un ICMQL permet à une juridiction de prélever un impôt complémentaire sur des bénéfices excédentaires uniquement, c'est-à-dire après déduction de l'exclusion de bénéfices fondée sur la substance et en utilisant la même base d'imposition que celle des règles GloBE. Les autres impôts minimums sur les bénéfices des sociétés seront traités comme des impôts couverts en vertu des règles GloBE. L'exemple ci-dessous explique la différence de traitement entre un impôt minimum qualifié et non qualifié et montre comment un ICMQL peut supprimer l'impôt complémentaire avec un montant d'impôt total plus faible qu'un impôt minimum non qualifié.

68. Aux fins de cet exemple, un contribuable réalise un revenu imposable de 100 dans une juridiction qui applique un taux effectif d'imposition de 10 % et une exclusion fondée sur la substance de 25. L'impôt complémentaire dû au titre des règles GloBE est de 3.75. La juridiction aurait aussi pu décider d'appliquer un impôt minimum (non qualifié) afin de parvenir à un taux effectif d'imposition de 15 %. Dans ce dernier cas (et à supposer qu'il n'y ait pas de différences substantielles dans la base d'imposition), elle aurait appliqué un impôt de 5, qui serait traité comme un impôt couvert et qui supprimerait tout impôt à payer en vertu des règles GloBE.

## Graphique 2.1. Exemple numérique – impôt prélevé au titre d'un ICMQL ou d'un impôt minimum (non qualifié) prélevé localement



69. Comme indiqué dans l'exemple ci-dessus, en vertu d'un ICMQL, une charge fiscale supplémentaire de 3.75 efface tous les impôts dus au titre des règles GloBE. Toutefois, avec un impôt minimum non qualifié, une charge fiscale supplémentaire de 5 est nécessaire pour empêcher qu'un impôt soit généré par les règles GloBE. En effet, lorsque l'exclusion de bénéfices fondée sur la substance est insuffisante pour empêcher la survenue d'un impôt GloBE, un impôt minimum non qualifié prélevé localement ne peut ramener l'impôt complémentaire à zéro en vertu des règles GloBE que s'il porte le TEI de la juridiction à 15 %. Dans cet exemple, un impôt supplémentaire de 5 est nécessaire pour porter le TEI de la juridiction à 15 %.

70. Le Cadre inclusif a conçu l'ICMQL de manière à ce que chaque juridiction puisse prélever l'impôt complémentaire au titre des bénéfices générés sur son territoire de manière simple et peu coûteuse. Un ICMQL est sans effet sur la position concurrentielle d'une juridiction. Étant donné que l'ICMQL utilise le

même mécanisme de calcul que les règles GloBE, l'introduction d'un ICMQL n'aura généralement pas pour conséquence d'alourdir la charge fiscale d'un Groupe d'EMN dans le champ d'application, mais ne fera que modifier la juridiction à laquelle l'impôt complémentaire éventuel serait payé. Ainsi, une juridiction peut mettre en place un ICMQL sans nuire à sa capacité à attirer des investissements étrangers de Groupes d'EMN dans le champ d'application. D'un point de vue conceptuel, l'adoption d'un ICMQL n'entraînera pas beaucoup de travail supplémentaire, grâce aux efforts conjoints déployés par le Cadre inclusif pour élaborer les règles et en harmoniser l'application. S'agissant des aspects administratifs, l'ICMQL devrait être peu coûteux dans la mesure où les juridictions bénéficieraient de la conception commune de la déclaration d'information GloBE et du mécanisme d'échange de cette déclaration. En outre, chaque juridiction peut se fier au fait que pour chaque Groupe d'EMN, plusieurs juridictions s'assureront probablement que le Groupe d'EMN respecte les règles relatives à l'impôt minimum mondial. De même, un ICMQL aligné sur le calcul de l'impôt GloBE n'impose pas de contrainte supplémentaire importante aux entreprises, car celles-ci devront déjà procéder aux calculs en vertu de la RDIR ou de la RPII d'une autre juridiction.

71. L'ICMQL offre une certaine souplesse aux juridictions qui l'appliquent. Par exemple, il est possible de ne pas limiter son application aux Groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires excède 750 millions EUR. De même, l'ICMQL peut s'appliquer sans exclusion « de minimis » ou sans exclusion de bénéfices fondée sur la substance, et l'impôt complémentaire de 15 % grèvera l'intégralité des bénéfices d'Entités constitutives locales. Cette possibilité peut être particulièrement intéressante pour les juridictions qui mettent en œuvre les règles et où les Groupes d'EMN exercent des activités plus limitées.

### **2.1.2. Activités étrangères**

72. Après avoir évalué l'impact des règles GloBE sur les activités nationales des Groupes d'EMN dans le champ d'application, une juridiction peut également souhaiter analyser leur impact sur les activités étrangères de ces Groupes d'EMN qui ont une présence sur son territoire.

73. Si la juridiction est la juridiction du siège des Groupes d'EMN dans le champ d'application, elle peut être amenée à adopter une RDIR. Outre les recettes supplémentaires qu'elle génère, cette règle évitera aux Groupes d'EMN ayant leur siège social dans cette juridiction d'être soumis à la RPII au titre de leurs activités étrangères, ce qui procure des avantages aux contribuables en termes de conformité et de simplification. Les juridictions qui n'accueillent pas le siège social de Groupes d'EMN dans le champ d'application peuvent envisager d'adopter la RDIR afin de rester attractives en tant que lieu d'implantation du siège social pour les futurs Groupes d'EMN. La juridiction peut aussi envisager d'adopter une RDIR qui s'appliquerait aux Groupes d'EMN réalisant un chiffre d'affaires inférieur au seuil de 750 millions EUR.

74. Les juridictions qui ne comptent pas ou peu d'entités mères ultimes de Groupes d'EMN dans le champ d'application peuvent aussi envisager d'adopter la RPII. La RPII sert de « filet de sécurité » aux règles relatives à l'impôt minimum mondial. Dans la mesure où le Groupe d'EMN n'a pas payé l'impôt minimum au titre d'un ICMQL ou d'une RDIR, l'impôt complémentaire restant sera divisé entre les juridictions qui ont adopté la RPII en proportion du niveau de substance qui s'y trouvent. Ainsi, en adoptant la RPII, la juridiction contribuera à atteindre l'objectif du Cadre inclusif de faire en sorte que tous les Groupes d'EMN paient un impôt minimum de 15 % dans chacune des juridictions où ils exercent des activités.

75. Lorsqu'une juridiction décide de mettre en place tout ou partie des règles relatives à l'impôt minimum mondial, elle peut aussi examiner si des règles existantes pourraient faire double emploi et devraient être supprimées ou adaptées.

## 2.2. Mise en œuvre – Légiférer pour obtenir des résultats cohérents et coordonnés

76. Il existe un certain nombre de questions pratiques et juridiques qu'une juridiction pourra prendre en compte dans le cas où elle décide d'introduire tout ou partie de l'impôt minimum mondial dans son droit interne.

### 2.2.1. Technique législative

#### *Intégration directe ou par référence*

77. Les règles GloBE peuvent être intégrées dans le droit interne de diverses manières. Certaines juridictions peuvent décider d'intégrer les dispositions essentielles du Modèle de Règles dans leur droit interne. C'est par exemple le cas de la législation adoptée par des pays tels que le Japon et le Royaume-Uni<sup>21</sup>. L'ATAF qualifie cette option 'd'approche législative intégrale' (*'full form legislation approach'*) pour l'adoption d'un ICMQL<sup>22</sup>. Pour transposer le Modèle de Règles dans la loi, il faut en adapter à la fois la structure et la formulation afin de les aligner sur les normes suivies pour rédiger la législation interne, tout en veillant à ce que cette transcription soit conforme au Modèle de Règles et à leurs Commentaires.

78. Certaines juridictions, comme le Liechtenstein et la Nouvelle-Zélande, poursuivent une approche de mise en œuvre législative différente, consistant à adopter les règles par référence au Modèle de Règles<sup>23</sup>. L'ATAF qualifie cette option 'd'approche par référence' (*'reference approach'*) pour l'adoption d'un ICMQL<sup>24</sup>. Avec cette approche, la législation intègre le Modèle de Règles et les Commentaires dans le droit interne par référence. Les juridictions qui ont suivi cette approche la jugent compatible avec le maintien de leur souveraineté. Si une législation est votée et promulguée, cela relève du libre choix du Parlement qui peut revenir sur sa décision à tout moment. Cette approche garantit une cohérence avec le Modèle de Règles et allège les besoins en ressources législatives pour la juridiction.

#### *Introduction du Modèle de Règles en combinant législation primaire et textes d'application*

79. Une autre approche consisterait à adopter les principales dispositions des règles GloBE dans la législation primaire et à introduire les autres dispositions au moyen de textes d'application ou d'instructions. Une version simplifiée du Modèle de Règles pourrait définir les contribuables dans le champ

<sup>21</sup> La législation primaire votée par le Japon est disponible (en japonais) sur le site [https://www.mof.go.jp/about\\_mof/bills/211diet/st050203h.pdf](https://www.mof.go.jp/about_mof/bills/211diet/st050203h.pdf), consulté le 24 septembre 2023.

La législation votée par le Royaume-Uni est reproduite dans la troisième partie du document disponible (en anglais) sur le site <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2023/30/enacted>, consulté le 24 septembre 2023.

<sup>22</sup> ATAF (2023), *Approches suggérées par l'ATAF pour l'élaboration d'une législation sur l'impôt complémentaire minimum national*, [https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document\\_id=207](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=207), pages 87-151.

<sup>23</sup> Le projet de loi du Liechtenstein peut être consulté (en allemand) à partir de la page 79 du document disponible sur le site [https://www.llv.li/serviceportal2/amtstellen/stabstelle-regierungskanzlei/bua\\_065\\_2023\\_bua-globe-gesetz-sowie-anpassung-steuergesetz.pdf](https://www.llv.li/serviceportal2/amtstellen/stabstelle-regierungskanzlei/bua_065_2023_bua-globe-gesetz-sowie-anpassung-steuergesetz.pdf), consulté le 24 septembre 2023.

Le projet de loi de la Nouvelle-Zélande peut être consulté (en anglais) dans la sous-section HP du document disponible sur le site <https://www.legislation.govt.nz/bill/government/2023/0255/8.0/whole.html#LMS844308>, consulté le 24 septembre 2023.

<sup>24</sup> ATAF (2023), *Approches suggérées par l'ATAF pour l'élaboration d'une législation sur l'impôt complémentaire minimum national*, [https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document\\_id=207](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=207), pages 76-86.

d'application, les principaux aspects opérationnels des règles tels que les calculs du TEI et le mécanisme d'assujettissement à l'impôt, et énoncer les dispositions administratives nécessaires concernant les obligations déclaratives et de paiement. Les règles restantes, telles que les définitions et le traitement de certaines restructurations d'entreprise, relèveraient de textes d'application ou de règlements. Ces textes d'application ou ces règlements pourraient énoncer les règles et les définitions fondamentales, ou les intégrer par référence au Modèle de Règles ou aux Commentaires. L'ATAF qualifie cette option 'd'approche fondée sur un socle législatif et des textes d'application détaillés' (*'skeleton legislation and detailed regulations approach'*) pour l'adoption d'un ICMQL<sup>25</sup>. Cette technique pourrait être efficace pour intégrer des instructions futures éventuelles, notamment.

80. Pour incorporer des parties des règles via des textes d'application, la juridiction qui met en œuvre peut envisager une approche consistant à autoriser le ministère des Finances, l'administration fiscale ou toute autre autorité compétente à diffuser des règlements supplémentaires qui décrivent plus en détail l'application et l'interprétation des règles nationales relatives à l'impôt minimum. Cette approche pourrait accélérer le processus de mise en œuvre, tout en aidant la juridiction à s'assurer que ses règles produisent des résultats cohérents et coordonnés avec ceux d'autres juridictions. En laissant au ministère des Finances le soin de clarifier et de préciser le fonctionnement des règles au moyen de règlements ou d'instructions, il sera en outre plus facile de faire reconnaître que la législation primaire répond aux exigences de l'approche commune.

## 2.2.2. Recherche de cohérence

### *Application des Instructions administratives agréées et des Régimes de protection*

81. Les Commentaires sur le Modèle de Règles jouent un rôle essentiel pour renforcer la cohérence dans la mise en œuvre et l'application des règles GloBE. Les Commentaires ont été publiés en mars 2022 et seront mis à jour périodiquement, à mesure que le Cadre inclusif adoptera des instructions administratives supplémentaires<sup>26</sup>. Lorsqu'elles étudient les modalités de mise en œuvre des règles GloBE dans leur droit interne, les juridictions voudront donc s'assurer qu'elles pourront continuer d'appliquer leur législation interne conformément aux Commentaires tels que mis à jour par les Instructions administratives. De même, les règles GloBE offrent aux membres du Cadre inclusif la possibilité de convenir à des régimes de protection. Ces régimes de protection permettraient à un Groupe d'EMN répondant aux critères d'éviter le calcul du TEI et de l'impôt complémentaire au titre de ses activités qui sont susceptibles d'être imposées au taux minimum de 15 % ou à un taux supérieur. L'application coordonnée de régimes de protection convenus réduira également les coûts administratifs et de mise en conformité inutiles, tout en améliorant la sécurité juridique en matière fiscale et la transparence en vertu des règles GloBE.

82. Étant donné que les Commentaires fournissent des précisions sur le Modèle de Règles, il est important que les juridictions puissent appliquer leurs règles internes de manière cohérente avec les résultats prévus par les Commentaires. Les juridictions peuvent être amenées à ajouter une clause qui dispose que les règles nationales doivent être interprétées à la lumière de la version actuelle des Commentaires. Une autre approche consisterait à autoriser l'intégration de Commentaires, d'Instructions administratives et de régimes de protection directement dans le droit interne de la juridiction, avec effet à l'expiration d'un certain délai suivant leur publication par le Cadre inclusif.

<sup>25</sup> ATAF (2023), *Approches suggérées par l'ATAF pour l'élaboration d'une législation sur l'impôt complémentaire minimum national*, [https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document\\_id=207](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=207), pages 8-74.

<sup>26</sup> Les Commentaires ont déjà été mis à jour suite aux Instructions administratives publiées en février et en juillet 2023.

### *Prise d'effet du statut de règles qualifiées*

83. L'ordre des règles établi dans le Modèle de Règles garantit que l'impôt minimum est appliqué de manière effective et complète, tout en évitant le risque de double imposition ou d'imposition excessive. Le Modèle de Règles donne effet à l'ordre convenu en modifiant l'application des règles dans une juridiction (en désactivant les règles de la juridiction, par exemple) lorsqu'une règle « qualifiée » s'applique dans une autre juridiction. Par exemple, une RDIR qualifiée ne s'appliquerait généralement pas au niveau d'une entité mère intermédiaire si une RDIR qualifiée est déjà applicable au niveau de l'entité mère ultime. La section 1.3.6 du Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum illustre l'ordre d'application des règles qui a été convenu.

84. Pour donner effet à l'ordre d'application des règles, les juridictions qui mettent en œuvre doivent identifier les règles considérées comme « qualifiées ». Pour que le processus consistant à déterminer si les règles appliquées par d'autres juridictions sont « qualifiées » soit uniforme, le Cadre inclusif a convenu d'élaborer une procédure d'examen de la législation GloBE de chaque juridiction. Un processus commun d'examen par les pairs est plus efficace que si chaque juridiction devait entreprendre son propre examen des règles de toutes les autres juridictions, tout en garantissant la cohérence des résultats. En outre, un processus commun d'examen par les pairs devrait assurer une meilleure sécurité juridique pour les juridictions qui mettent en œuvre les règles et pour les Groupes d'EMN, qui sauront à l'avance dans quelles juridictions ils devront appliquer les règles.

85. S'agissant de la question du statut de règles qualifiées, une approche transitoire sera suivie, basée sur une auto-certification qui facilitera la reconnaissance coordonnée du statut qualifié des règles des juridictions, pour une période limitée, dans l'attente d'un examen plus approfondi. En tout état de cause, les modifications en droit interne d'une juridiction pourraient affecter la qualification de ses règles et feront aussi l'objet d'un examen par le Cadre inclusif.

### *Administration*

86. Le Cadre inclusif a mis au point d'autres outils (et continuera de le faire) visant à faciliter l'administration coordonnée des règles. Il a notamment publié la déclaration d'information GloBE (DIG) standardisée en juillet 2023. Le Cadre inclusif a également approuvé une approche de dissémination des informations qui permettra aux juridictions mettant les règles en œuvre de réunir ou d'avoir accès aux informations dont elles ont besoin, en fonction de leur situation propre, et de chaque Groupe d'EMN assujetti aux règles sur leur territoire.

87. Les juridictions mettant les règles en œuvre pourront utiliser la DIG standardisée pour accéder aux informations dont elles ont besoin pour effectuer une évaluation des risques appropriée et vérifier le calcul de l'impôt dû par un Groupe d'EMN. Afin de réunir ces informations, le mécanisme par défaut prévu par les règles est le dépôt d'une déclaration locale, qui garantit que chaque juridiction qui met en œuvre a accès aux renseignements pertinents. Toutefois, les règles prévoient aussi la possibilité que les informations requises soient déposées auprès d'une seule juridiction qui se chargera ensuite de les échanger avec les autres juridictions. Le dépôt centralisé supprimerait la nécessité de déposer la DIG localement, les informations étant communiquées grâce aux mécanismes d'échange de renseignements.

88. Le Cadre inclusif développe actuellement les accords d'échange et les outils informatiques nécessaires au dépôt centralisé des informations par les Groupes d'EMN. Ces travaux incluent l'élaboration d'un Accord multilatéral entre autorités compétentes (AMAC) sur lequel les juridictions s'appuieront pour échanger automatiquement les sections concernées de la DIG avec des juridictions destinataires identifiées. Cet Accord reposerait sur la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Les juridictions pourraient aussi conclure un Accord bilatéral entre autorités compétentes basé sur la Convention, un accord d'échange de renseignements fiscaux, une convention fiscale contenant une disposition équivalente à l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ou

tout autre accord international autorisant l'échange automatique de renseignements. En outre, le Cadre inclusif progresse dans ses travaux pour développer un schéma XML qui facilitera l'échange efficace des informations contenues dans la DIG entre autorités compétentes, en utilisant un format informatique unique.

89. Enfin, des travaux supplémentaires sont en cours afin de développer des améliorations en termes de sécurité juridique et, plus généralement, d'examiner des approches coordonnées en matière de mise en conformité, y compris en ce qui concerne l'évaluation des risques. Des indications pratiques sur les questions d'administration de l'impôt pourraient être incluses dans les mises à jour du présent Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum ou dans d'autres documents.

## Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux)

### Cadre inclusif sur le BEPS

Une partie essentielle du projet BEPS de l'OCDE/G20 consiste à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation et la mondialisation de l'économie. L'impôt minimum mondial et la Règle d'assujettissement à l'impôt (RAI), constituent ensemble le deuxième pilier de la Solution reposant sur deux piliers développés pour résoudre ces défis. L'impôt minimum prévoit que les grandes entreprises multinationales paient un niveau minimum d'impôt sur les revenus générés dans chacune des juridictions où elles sont présentes. L'impôt minimum repose sur un Modèle de Règles convenu. Ces Règles ont vocation à être introduites en droit interne dans le cadre d'une approche commune. Ce Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum donne un aperçu des éléments clés des règles et des points d'attention utiles aux fonctionnaires en charge de la politique et de l'administration fiscales ainsi qu'à d'autres parties prenantes dans l'examen des options disponibles pour mettre en œuvre l'impôt minimum. Ce Manuel pour la mise en œuvre a été préparé sous la présidence indienne du G20 et n'a pas vocation à modifier l'application ou l'interprétation du Modèle de Règles, du Commentaire ou encore des Instructions administratives agréées.



Pour plus d'informations :



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



[www.oecd.org/tax/beps](http://www.oecd.org/tax/beps)



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



[OECD Tax](https://www.linkedin.com/company/OECD-Tax)