

NOTE TECHNIQUE

CBT/TN/08/21



LA SOLUTION À DEUX PILIERS PROPOSÉE PAR
LE CADRE INCLUSIF POUR RELEVER LES DÉFIS
FISCAUX LIÉS À LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE



AFRICAN TAX
ADMINISTRATION FORUM

FORUM SUR
L'ADMINISTRATION
FISCALE AFRICAINE

CONTEXTE

Après plusieurs années de négociations très complexes et difficiles, le Cadre inclusif (CI) a rendu public le 8 octobre 2021, sa solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie. L'accord comprend un ensemble de règles reposant sur deux piliers qui représentent les modifications les plus importantes que les règles fiscales internationales ont subi au cours des 100 dernières années. Cependant, parmi les 140 membres du Cadre inclusif, 4 n'y ont pas encore adhéré.

Il s'agit d'une déclaration politique de haut niveau assortie d'un plan de mise en œuvre qui décrit de manière détaillée les actions à entreprendre pour la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers qui est décrite dans le corps de la déclaration. Il établit également le calendrier de ce processus avec les principales étapes que le CI devra franchir pour le reste du chemin à parcourir.

Cette note technique examine en profondeur la déclaration du CI avec des commentaires faits par l'ATAF (dans les cases avec ombrage) sur certains aspects de son contenu.

1 RÈGLES DU PILIER UN

CHAMP D'APPLICATION DES NOUVELLES RÈGLES DU MONTANT A

Les entreprises auxquelles s'appliqueront les règles du montant A sont des entreprises multinationales (EMN) dont le chiffre d'affaires global est supérieur à 20 milliards d'euros et dont la rentabilité est supérieure à 10% (c'est-à-dire le bénéfice avant impôt/revenu) calculé à l'aide d'un mécanisme de calcul de la moyenne. Le seuil de revenu sera abaissé à 10 milliards d'euros sous réserve d'une mise en œuvre réussie, y compris du volet relatif à la sécurité juridique en matière fiscale pour le montant A, l'examen correspondant devant débiter 7 ans après l'entrée en vigueur de l'accord et achevé en un an au plus. Les secteurs des industries extractives et des services financiers réglementés sont exclus du champ d'application des règles du montant A.

Selon les estimations actuelles de l'OCDE, le champ d'application des nouvelles règles du montant A couvrira un peu plus de 100 EMN, y compris les entreprises numériques les plus importantes et les plus rentables, qui pourraient représenter jusqu'à 40% des bénéfices mondiaux qui seront réattribués au titre du montant A.

NEXUS

Une nouvelle règle de nexus spéciale sera introduite pour faciliter l'attribution du montant A à une juridiction de marché dès lors que l'entreprise multinationale couverte tire au moins 1 million d'euros de recettes dans cette juridiction. Pour les juridictions plus petites dont le PIB est inférieur à 40 milliards d'euros, le seuil déclenchant le nexus sera fixé à 250 000 euros.

La règle spéciale de nexus s'appliquera uniquement pour déterminer si une juridiction est admissible à l'attribution du montant A. La déclaration indique que les coûts de conformité (y compris pour suivre la trace des volumes de ventes faibles) seront limités au minimum.

1. [PIB \\$ USD courants | Données | worldbank.org](#)

2. Bénin, Botswana, Burkina Faso, Cap vert, Cameroun, République du Congo, Djibouti, Eswatini, Gabon, Libéria, Maurice, Namibie, Sénégal, Seychelles, Sierra Leone, Tunisie et Zambie

Selon les données¹ du Groupe de la Banque mondiale, 17 membres² africains du CI sont actuellement bien placés pour bénéficier d'un seuil de nexus de revenu abaissé à 250,000 euros.

MONTANT

Pour les entreprises multinationales relevant du champ d'application, entre 25% de leurs bénéfices résiduels définis comme des bénéfices au-dessus d'un seuil de 10% sera attribué aux juridictions de marché qui satisfont au critère du nexus à l'aide d'une clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires.

Selon les estimations de l'OCDE, le bénéfice résiduel des EMN couvertes selon la définition ci-dessus sera d'environ 500 milliards USD par an et donc 125 milliards USD (25%) de ce bénéfice résiduel sera réattribué aux juridictions de marché au titre du Montant A.

Selon les estimations de l'ATAF, les bénéfices attribuables au titre du montant A pourraient être inférieurs aux estimations de l'OCDE et probablement tourner autour de 95 milliards USD si l'attribution des bénéfices résiduels est de 25%.

L'ATAF a déjà eu à exprimer au Cadre inclusif sa préoccupation quant au fait que ces propositions n'entraînent pas une réattribution suffisante et appropriée des bénéfices des entreprises multinationales aux juridictions de marché et pour cette raison, il a demandé que la réattribution de ces bénéfices résiduels aux juridictions concernées soit d'au moins 35%.

L'ATAF suivra de près les conséquences que comportera le montant A pour les pays africains et continuera à insister sur un pourcentage de réattribution du bénéfice résiduel plus élevé pour les juridictions de marché afin que le déséquilibre actuel qui existe en matière de répartition des droits d'imposition entre les juridictions de résidence et d'origine soit corrigé, car il favorise les juridictions de résidence au détriment des juridictions sources.

SOURCE DE REVENUS

Les revenus proviendront des juridictions du marché final où les biens ou services sont utilisés ou consommés. Pour faciliter l'application de ce principe, des règles de source détaillées pour des catégories de transactions bien définies seront élaborées. En appliquant les règles de source, l'EMN doit utiliser une méthode fiable basée sur les faits et circonstances spécifiques qui la concerne.

Sur le plan technique, les règles qui s'appliquent aux sources de revenus sont actuellement conçues de telle sorte qu'on y retrouve des éléments de la proposition de l'ATAF, notamment le fait que lorsqu'une entreprise multinationale couverte est incapable de déterminer le lieu de consommation qui correspond à la part des recettes des ventes de produits finis à l'utilisateur final, réalisées par l'intermédiaire d'un distributeur indépendant (les derniers revenus), les règles permettant de déterminer la source de ces derniers revenus, avec une clé de répartition entre juridiction à faible revenu à l'appui, les considèrent dans certaines circonstances comme des revenus tirés des juridictions à faible revenu.

Des travaux supplémentaires de conception sont actuellement en cours au sein du CI pour définir une « juridiction à revenu faible » et une « clé de répartition pour une juridiction à faible revenu » et l'ATAF surveille de près ces travaux afin de s'assurer qu'il vont apporter de l'équité dans l'attribution des derniers revenus aux juridictions concernées. L'ATAF continuera également à mobiliser les membres africains du CI pour qu'ils fassent pression en faveur de cette équité.

DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION

La mesure adéquate du profit ou de la perte de l'entreprise multinationale visée sera basée sur son résultat comptable, avec quelques ajustements. Les pertes seront reportées.

SEGMENTATION

La segmentation n'interviendra que dans des circonstances exceptionnelles où, sur la base des segments déclarés dans les comptes financiers, un segment respecte les règles relatives au champ d'application.

RÉGIME DE PROTECTION APPLICABLE AUX BÉNÉFICES TIRÉS DE LA COMMERCIALISATION ET DE LA DISTRIBUTION

Dès lors que les bénéfices résiduels d'une entreprise multinationale relevant du champ d'application ont déjà été imposés dans une juridiction du marché, un régime de protection des bénéfices de la commercialisation et de la distribution sera déclenché pour plafonner les bénéfices résiduels alloués à la juridiction du marché au titre du montant A.

ÉLIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION

La double imposition des bénéfices attribués aux juridictions du marché pourra être évitée soit en utilisant la méthode d'exonération ou la méthode d'imputation. L'entité (ou les entités) qui supportera la charge de l'impôt à payer sera celle qui réalise un bénéfice résiduel.

SÉCURITÉ JURIDIQUE EN MATIÈRE FISCALE

Les EMN couvertes pourront bénéficier de mécanismes de prévention et de règlement des différends permettant d'éviter la double imposition au titre du montant A, notamment dans tous cas en lien avec le montant A (par ex. Différends en matière de prix de transfert et de bénéfices commerciaux), de manière obligatoire et contraignante. Les différends portant sur la question de savoir si les cas se rapportent au montant A ou pas seront réglés de manière obligatoire et contraignante, sans retarder le mécanisme de prévention et de règlement des différends.

Un mécanisme de recours facultatif au règlement obligatoire et contraignant des différends sera envisagé pour les cas en lien avec le montant A s'agissant des économies en développement qui peuvent prétendre au report de leur examen³ par les pairs au titre de l'action 14 du BEPS et dont le nombre de cas soumis à la procédure amiable est faible ou nul. L'éligibilité d'une juridiction à ce mécanisme électif sera revue régulièrement et les juridictions jugées inéligibles au terme d'un tel examen le resteront pour toutes les années suivantes.

La principale préoccupation de l'ATAF concernant le rapport sur le plan directeur du Pilier Un de l'OCDE rendu public en octobre 2020 était la proposition de soumettre obligatoirement tous les membres du CI à un mécanisme obligatoire de règlement des différends pour les cas en lien avec le montant A.

L'ATAF s'est vigoureusement opposé à cette proposition étant donné qu'elle imposerait un processus coûteux et exigeant en termes de ressources à de nombreux pays africains dont les capacités sont limitées et où le risque de double imposition est faible.

L'ATAF a réussi à obtenir un accord qui prévoit que le mécanisme obligatoire de règlement des différends ne sera pas imposé à un grand nombre de pays africains et autres pays en développement. En revanche, un mécanisme de recours facultatif au règlement obligatoire et contraignant des différends sera envisagé pour les cas en lien avec le montant A s'agissant des économies en développement qui peuvent prétendre au report de leur examen⁴ par les pairs au titre de l'action 14 du BEPS et dont le nombre de cas soumis à la procédure amiable est faible ou nul. L'éligibilité d'une juridiction à ce mécanisme électif sera revue régulièrement et les juridictions jugées inéligibles au terme d'un tel examen le resteront pour toutes les années suivantes. C'est un acquis majeur pour l'Afrique.

La conception technique du mécanisme électif reste encore à engager, mais nous prévoyons que, dans l'ensemble, l'approche élective suppose qu'en cas d'échec de la procédure amiable, le mécanisme contraignant de règlement des différends n'entrera en jeu que si les deux pays impliqués dans la procédure amiable élaient, par l'intermédiaire de leurs autorités compétentes, de s'y engager.

L'ATAF, en étroite collaboration avec ses membres, participera à la conception du mécanisme facultatif pour s'assurer qu'il répond bien aux exigences des pays africains, et à la définition des termes généraux tels que « régulièrement » et « faible niveau de cas soumis à la PA » pour plus de clarté.

MONTANT B

L'application du principe de pleine concurrence aux activités principales de commercialisation et de distribution dans les pays sera simplifiée et rationalisée, avec un accent particulier mis sur les besoins des pays à faible capacité. Ces travaux seront achevés d'ici la fin de 2022.

L'ATAF et ses membres ont exprimé leur soutien pour l'introduction d'une règle de simplification des prix de transfert visant les activités de distribution et de commercialisation et selon la position commune africaine adoptée à travers l'Union africaine la règle de simplification des prix de transfert (montant B) doit avoir un champ élargi afin qu'elle puisse offrir une plus grande sécurité juridique en matière fiscale.

La conception technique du montant B n'en est qu'à ses balbutiements et l'ATAF ne cessera d'insister sur un large éventail d'activités de distribution et de commercialisation qui s'étend aux activités des agences de vente et des commissionnaires, ainsi que des distributeurs à risque moyen et limité afin qu'elles soient couvertes par le montant B.

ADMINISTRATION

Les procédures de discipline fiscale seront simplifiées (y compris les obligations déclaratives) et permettront aux EMN de se conformer à leurs obligations à travers une seule entité.

MESURES UNILATÉRALES

La Convention multilatérale (CML) exigera de toutes les parties qu'elles suppriment toutes les taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes prise à l'égard des entreprises et qu'elles s'engagent à ne pas réintroduire de telles mesures à l'avenir. Aucune nouvelle taxe sur les services numériques ou toute autre mesure similaire ne sera imposée à une entreprise à partir du 8 octobre 2021 jusqu'à la première éventualité entre le 31 décembre 2023 et l'entrée en vigueur de la CML. Les modalités de suppression des taxes sur les services numériques et d'autres mesures similaires actuellement en vigueur seront coordonnées de manière appropriée. Le CI prend note des signalements des dispositions transitoires en cours d'examen rapide par certains membres.

3. Les conditions d'éligibilité au report de l'examen par les pairs au titre de l'action 14 du BEPS sont fournies au paragraphe 7 de la méthodologie d'évaluation actuelle de l'action 14 contenue dans les documents d'examen par les pairs au titre de l'action 14 qui sont disponibles à l'action 14 du BEPS sur des mécanismes de résolution des litiges plus efficaces - Documents d'examen par les pairs (ocde, organisation)

4. Les conditions d'éligibilité au report de l'examen par les pairs au titre de l'action 14 du BEPS sont fournies au paragraphe 7 de la méthodologie d'évaluation actuelle de l'action 14 contenue dans les documents d'examen par les pairs au titre de l'action 14 qui sont disponibles à l'action 14 du BEPS sur des mécanismes de résolution des litiges plus efficaces - Documents d'examen par les pairs (ocde, organisation)

Les membres du CI qui ont adhéré à cet accord (et ceux qui n'y ont pas adhéré) manifestent un engagement politique significatif. L'ATAF est d'avis qu'il ne faut pas exercer de pression politique sur les membres du CI pour qu'ils suppriment les taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes, mais plutôt qu'une interaction et une orientation significatives soient fournies à ces pays portant sur les éventuels gains économiques qu'ils pourraient retirer de l'adhésion à l'accord. L'ATAF est prêt à fournir une assistance technique aux membres qui devront supprimer les taxes sur les services numériques et d'autres mesures similaires pertinentes actuellement en vigueur, ainsi qu'à ceux qui ne l'ont pas fait.

L'expression « autres mesures similaires pertinentes » n'a pas encore été définie par le CI et il s'agit là d'un autre domaine dans lequel l'ATAF entend collaborer étroitement avec ses membres pour pouvoir contribuer à la rédaction de cette définition et essayer de s'assurer qu'elle convient aux pays africains. L'ATAF contribuera également à l'élaboration de la CML.

MISE EN ŒUVRE

Selon le plan de mise en œuvre du CI, l'instrument multilatéral à travers lequel s'effectuera la mise en œuvre du montant A sera élaboré et prêt pour la signature en 2022, l'entrée en vigueur du montant A est prévue pour 2023. Le plan de mise en œuvre détaillé a été annexé à la déclaration de la CI.

2 RÈGLES DU PILIER DEUX

VUE D'ENSEMBLE

Le Pilier Deux se compose des éléments suivants :

- deux règles nationales interdépendantes (notamment les règles mondiales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (Règles GloBE) : (i) une règle d'inclusion du revenu (RIR), qui consiste à soumettre une entité mère à un impôt supplémentaire portant sur le chiffre d'affaires faiblement imposé d'une entité constitutive ; et (ii) une règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII) qui refuse les déductions ou nécessite un ajustement équivalent dans la mesure où le revenu faiblement imposé d'une entité constitutive n'est pas assujéti à l'impôt au titre d'une RIR et
- une règle conventionnelle (la règle d'assujettissement à l'impôt - RAI) qui accorde aux juridictions sources un droit d'imposition limité sur certains paiements entre parties liées assujetties à un impôt inférieur au taux minimum. La RAI sera créditée en tant que taxe couverte par les règles GloBE.

STATUT DE LA RÈGLE

Les règles GloBE auront le statut d'une approche commune. Cela signifie que les membres du Cadre inclusif :

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

CHAMP D'APPLICATION

Les règles GloBE s'appliqueront aux entreprises multinationales qui atteignent le seuil de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires tel que déterminé dans le cadre de l'action 13 du BEPS (déclaration pays par pays). Les pays sont libres d'assujettir à la RIR les entreprises multinationales ayant leur siège dans leur territoire, même si elles n'atteignent pas ce seuil.

Les entités publiques, les organisations internationales, les organisations à but non lucratif, les fonds de pension ou les fonds d'investissement qui sont des Entités mères ultimes (EMU) d'un groupe d'EMN ou toute structure de détention utilisée par ces entités, organisations ou fonds sont exemptées des règles GloBE.

CONCEPTION DES RÈGLES

La RIR attribue l'impôt supplémentaire selon une approche descendante sous réserve d'une règle de contrôle partagé pour les participations inférieures à 80%.

La RPII attribue l'impôt supplémentaire des entités constitutives faiblement imposées, y compris celles situées dans la juridiction de l'EMU selon une méthodologie à définir. Les règles GloBE prévoient une exonération de la RPII pour les entreprises multinationales en phase initiale de leur activité internationale, que l'on définit comme étant des entreprises multinationales détenant un maximum de 50 millions d'euros d'actifs corporels à l'étranger et n'opérant pas dans plus de 5 autres juridictions⁵. Cette exclusion est limitée à une période de 5 ans après l'entrée de l'entreprise multinationale dans le champ d'application des règles GloBE pour la première fois. Pour les entreprises multinationales qui seront automatiquement couvertes par les règles GloBE aussitôt qu'elles entrent en vigueur, la période de 5 ans commencera dès l'entrée en vigueur des RPII.

5. Une entreprise multinationale est considérée comme opérant dans une juridiction lorsqu'elle dispose d'une entité constitutive dans cette juridiction telle que définie aux fins des règles GloBE.