

Document de consultation publique

Pilier Deux – Sécurité juridique en matière fiscale au regard des règles GloBE

20 décembre 2022 – 3 février 2023



Document de consultation publique — Sécurité juridique en matière fiscale au regard des règles GloBE

Introduction

Dans le cadre de l'approche commune retenue au titre du Pilier Deux, les juridictions souhaitant instaurer les Règles GloBE mettront en œuvre et appliqueront leurs règles de droit interne de manière cohérente et coordonnée. Des différences peuvent tout de même apparaître entre les juridictions quant à l'interprétation ou l'application de ces règles et aboutir à des résultats qui s'écartent de ceux prévus par les Règles GloBE. Le Cadre inclusif a, pour cette raison, entrepris d'étudier les mécanismes qui permettraient d'améliorer la sécurité juridique en matière fiscale au regard des Règles GloBE.

Le présent document de consultation vise à recueillir des contributions auprès des parties prenantes afin d'éclairer les travaux sur la sécurité juridique en matière fiscale au regard des Règles GloBE. Nous sollicitons des commentaires sur les scénarios susceptibles de donner lieu à des différences d'interprétation ou d'application des Règles GloBE entre deux juridictions ou plus. Les parties prenantes sont également invitées à indiquer si ces différences se limitent à des situations générant une double imposition et si elles recommandent au Cadre inclusif d'examiner d'autres mécanismes de sécurité juridique en matière fiscale qui ne sont actuellement pas pris en compte.

Consultation publique

Les parties intéressées sont invitées à envoyer leurs commentaires sur ce projet de document de consultation avant **vendredi 3 février 2023**. Ils doivent être envoyés par voie électronique (au format Word) par courriel à taxpublicconsultation@oecd.org et peuvent être adressés à : Division de la coopération internationale et l'administration fiscale, OCDE/CTPA.

Veuillez noter que tous les commentaires écrits reçus seront rendus publics sur le site Internet de l'OCDE. Les commentaires soumis à titre collectif au nom d'un « groupement » ou d'une « coalition » ou par une personne agissant au nom d'une autre personne ou d'un groupe de personnes devront mentionner les noms de toutes les entreprises ou de tous les individus qui sont membres de ce groupe, ou de la personne ou des personnes au nom desquelles le ou les commentateurs s'expriment.

Les points de vue et propositions exposés dans ce document ne sont pas représentatifs d'un consensus au sein du Cadre inclusif, du Comité des affaires fiscales (CAF) ou de leurs organes subsidiaires, et ne préjugent pas de la décision concernant la mise en œuvre des propositions, mais sont destinés à offrir aux parties prenantes des propositions portant sur le fond pour analyse et commentaires.

Table des matières

Document de consultation publique — Sécurité juridique en matière fiscale au regard des règles GloBE	1
Table des matières	2
Sécurité juridique en matière fiscale au regard des Règles GloBE	3
1. Introduction	3
2. Mécanismes de prévention des différends	4
2.1. Recours au Modèle de Règles GloBE, aux Commentaires et aux Instructions administratives	4
2.2. Évaluation commune des risques et conformité coordonnée	5
2.3. Mécanismes contraignants de sécurité juridique en matière fiscale	6
3. Mécanismes de règlement des différends	6
3.1. Substance d'un mécanisme obligatoire de règlement des différends	6
3.2. Instruments disponibles pour la mise en œuvre d'un mécanisme de règlement des différends	9
4. Contributions supplémentaires et consultation publique	12

Sécurité juridique en matière fiscale au regard des Règles GloBE

1. Introduction

1. Les juridictions membres du Cadre inclusif sont convenues de mettre en œuvre les Règles GloBE selon une approche commune. Dans le cadre de cette approche, les juridictions concernées mettront en place des règles de droit interne inspirées du Modèle de règles approuvé par le Cadre inclusif. Le Modèle de règles prévoit plusieurs mécanismes destinés à garantir, pour les Groupes d'EMN, la cohérence des résultats dans le contexte des lois de chaque juridiction, notamment par la bonne application de la hiérarchie des règles qui a été convenue et l'attribution de l'impôt supplémentaire à chaque juridiction. Le mécanisme de la hiérarchie des règles nécessite de déterminer à quel moment une RDIR, une RPII ou un Impôt complémentaire minimum prélevé localement seront considérés comme « qualifiés » en vertu des règles. Pour obtenir le statut de règle « qualifiée », une RDIR, une RPII ou un Impôt complémentaire minimum prélevé localement doivent être mis en œuvre et administrés dans le droit interne conformément à ce qui est prévu dans le cadre des Règles GloBE et de leurs Commentaires. Ces mécanismes, conçus pour assurer la cohérence des résultats, s'appuient sur un cadre administratif prévoyant la mise au point de Régimes de protection, d'Instructions administratives communes et d'une structure commune de dépôt des déclarations et d'échange de renseignements. Le Cadre inclusif a également rédigé des Commentaires sur le Modèle de règles et communiquera des Instructions administratives communes qui tiendront lieu de source supplémentaire aux fins de l'interprétation du Modèle de règles. Ces Commentaires et ces Instructions administratives devraient permettre d'assurer une application et une coordination plus cohérentes des résultats que pourraient produire les règles.

2. Étant donné que l'approche commune prévoit que les Règles GloBE seront transposées dans le droit interne de chaque juridiction et appliquées par les autorités fiscales de cette juridiction, des différences d'interprétation ou d'application pourraient cependant apparaître entre les juridictions et aboutir à des résultats différents de ceux envisagés par les Règles GloBE. Il est possible de réduire le risque d'interprétations ou d'applications différentes des Règles GloBE en promulguant de nouvelles Instructions administratives convenues. Il est toutefois peu probable que le Cadre inclusif soit en mesure d'anticiper toutes les différences d'interprétation possibles ou de fournir des instructions sur la manière d'appliquer les règles dans toutes les situations. Lorsque les règles sont appliquées par l'administration fiscale d'une juridiction, il demeure possible que le calcul du montant de l'Impôt complémentaire dû dans cette juridiction repose sur une interprétation ou une application des Règles GloBE qui n'est pas partagée par une autre juridiction appliquant également un Impôt complémentaire à une même catégorie de bénéficiaires faiblement imposés. Cette différence quant à l'interprétation ou l'application des Règles GloBE est source d'incertitude pour les Groupes d'EMN (par exemple au regard de leurs obligations fiscales) et pourrait entraîner une double imposition du fait de l'application des Règles GloBE dans ces deux juridictions. Les parties prenantes ont mis l'accent sur l'incertitude et les coûts supplémentaires auxquels les Groupes d'EMN pourraient être exposés en cas d'application incohérente ou non coordonnée des Règles GloBE. Afin de garantir que les Règles GloBE sont appliquées de façon cohérente et coordonnée et que les Groupes d'EMN obtiennent des résultats cohérents, comme envisagé par les règles, il convient d'anticiper ces risques dans la mesure du possible et des réponses doivent y être apportées de manière transparente, efficace et équitable le cas échéant.

3. Ce document décrit les différents mécanismes permettant d'assurer la sécurité juridique en matière fiscale au regard des Règles GloBE que le Cadre inclusif sur le BEPS a entrepris d'étudier au titre du Cadre de mise en œuvre des Règles GloBE. Les mécanismes pourraient s'appliquer préalablement à

toute mesure fiscale prise par les juridictions (mécanismes de prévention des différends), ou après qu'une mesure fiscale a été prise (mécanismes de règlement des différends).

2. Mécanismes de prévention des différends

4. Les mécanismes de prévention des différends visent à assurer une interprétation ou une application commune des règles entre les administrations fiscales et les contribuables à un stade précoce du processus de conformité ou de calcul du montant de l'impôt, en vue d'éviter que des différends ne surviennent sur ces questions d'interprétation ou d'application. La prévention des différends à un stade précoce est censée être un moyen plus efficace de réaliser des économies pour les administrations fiscales par rapport à une situation où des vérifications non coordonnées aboutissent à des différends avec les contribuables ou d'autres juridictions. Dans cette section sont examinés plusieurs mécanismes susceptibles d'offrir une sécurité juridique en matière fiscale aux Groupes d'EMN et d'éviter que l'application des Règles GloBE ne produise des résultats incohérents. Ces mécanismes comprennent ceux prévus par le Cadre de mise en œuvre des Règles GloBE, comme les travaux sur les instructions administratives et la mise au point du processus d'examen multilatéral. D'autres mécanismes, déjà utilisés par les juridictions afin de prévenir les différends, tels que l'évaluation commune des risques et les accords préalables en matière de prix de transfert, pourraient également être utilisés aux fins des Règles GloBE et sont examinés plus en détail ci-après.

2.1. Recours au Modèle de Règles GloBE, aux Commentaires et aux Instructions administratives

5. Comme indiqué dans l'introduction de ce document, les juridictions transposeront dans leur droit interne les Règles GloBE inspirées du Modèle de règles élaboré et approuvé par le Cadre inclusif. En règle générale, les Règles GloBE mises en place par les juridictions seront pour l'essentiel harmonisées et synchronisées. En outre, les Commentaires sur les Règles GloBE, qui proposent une interprétation commune des règles du Modèle, devraient contribuer à une application cohérente des règles. Cette interprétation aboutira à une approche commune concernant la résolution des difficultés d'interprétation ou techniques liées aux règles, ce qui s'avèrera utile dans le contexte de la prévention des différends. Toutefois, des questions d'interprétation qui n'ont pas encore été examinées ou résolues au moment où une EMN donnée se trouve confrontée au problème peuvent se poser.

2.1.1. Statut de la règle qualifiée (processus d'examen multilatéral)

6. La reconnaissance du statut de règle « qualifiée » pour une RDIR, une RPII ou un Impôt complémentaire minimum prélevé localement constitue un mécanisme essentiel permettant d'assurer l'application coordonnée des Règles GloBE. Cette coordination est assurée par le biais de la hiérarchie des règles en limitant ou en modifiant l'application des règles dans une juridiction lorsqu'une règle « qualifiée » s'applique dans une autre juridiction.

7. Un processus d'examen permettra de recenser les RDIR, RPII et Impôts complémentaires minimums prélevés localement pouvant bénéficier du statut de règle « qualifiée ». Le processus d'examen s'appliquerait à tous les chapitres du Modèle de Règles GloBE et devrait être exhaustif et rigoureux, tout en restant suffisamment souple pour s'adapter aux exigences constitutionnelles et législatives des différentes juridictions qui mettent en œuvre les Règles GloBE. Bien que les définitions de la RDIR qualifiée et de la RPII qualifiée portent spécifiquement sur les dispositions énoncées aux articles 2.1 à 2.6 du Modèle de règles, l'exigence d'équivalence et de cohérence s'étend, dans la pratique, au-delà de ces dispositions relatives aux redevables de l'impôt, aux autres chapitres du Modèle de règles. En effet, les différences qui portent sur la mise en œuvre des Règles GloBE risquent pour la plupart de remettre en cause la hiérarchie des règles qui a été convenue et les résultats recherchés par le Modèle de règles et

leurs Commentaires. Par exemple, une différence quant à la définition du champ d'application des règles ou concernant le calcul de l'Impôt complémentaire effectué en vertu des règles de deux juridictions pourrait aboutir à ce qu'un Impôt complémentaire soit prélevé dans une juridiction, mais pas dans l'autre, tandis que selon la hiérarchie des règles convenue, un Impôt complémentaire pourrait être attribué à cette dernière juridiction.

8. Toutefois, même lorsque les Règles GloBE de deux juridictions ont le statut de règle « qualifiée », il est possible que les deux juridictions adoptent des approches divergentes, mais raisonnables, face à un problème que les Commentaires ou les Instructions administratives convenues n'ont pas abordé.

2.1.2. Consultation du Cadre inclusif sur le BEPS

9. Étant donné que le Modèle de Règles GloBE, les Commentaires et les Instructions administratives peuvent ne pas aborder certains problèmes liés à l'interprétation ou à l'application des Règles GloBE qui se posent entre juridictions, les juridictions concernées auraient toujours la possibilité de solliciter le Cadre inclusif sur le BEPS pour obtenir des clarifications. La publication d'instructions administratives communes peut permettre de résoudre ou de clarifier, et ainsi, de régler le différend, et les instructions élaborées dans le cadre de ce processus peuvent également empêcher des litiges de même nature de survenir à l'avenir.

10. Le Cadre inclusif sur le BEPS étant cependant un organe politique, seuls les questions d'interprétation liées au Modèle de Règles GloBE ou les Commentaires peuvent être dûment traités dans le cadre d'une telle approche. Les Groupes d'EMN ou les juridictions n'auraient donc pas la possibilité de soumettre au Cadre inclusif sur le BEPS une question concernant le dossier de tel ou tel contribuable et les informations sur les contribuables ne pourraient pas être partagées avec le Groupe de travail. En outre, la nature des questions posées devrait rester de portée générale et des procédures devraient être mises en place afin de permettre au Cadre inclusif sur le BEPS de communiquer en temps utile des instructions sur des questions spécifiques.

2.2. Évaluation commune des risques et conformité coordonnée

11. Étant donné que les Règles GloBE seraient adoptées et appliquées de la même manière dans toutes les juridictions, les Groupes d'EMN exerçant des activités de même nature dans les mêmes juridictions sont susceptibles de présenter un profil de risque comparable dans ces juridictions aux fins des Règles GloBE. Une approche coordonnée de l'évaluation des risques liés aux Règles GloBE pourrait produire des résultats plus cohérents et permettre aux administrations fiscales de confronter leurs points de vue avant de formuler une conclusion. Une telle approche permettrait d'éviter des mesures ou des différends inutiles, tout en offrant une plus grande sécurité juridique à des groupes qui se situent dans plusieurs juridictions.

12. Un programme coordonné similaire au Programme international de l'OCDE pour le respect des obligations fiscales (ICAP) pourrait être mis au point pour les besoins des Règles GloBE. Un tel programme permettrait aux juridictions qui mettent en œuvre de rassurer les EMN quant à la méthodologie utilisée pour collecter les informations et à l'exactitude des calculs effectués. Les risques fiscaux internationaux et transnationaux susceptibles de donner lieu à une évaluation des risques dans le cadre du Programme ICAP comprennent actuellement les risques liés aux prix de transfert, les risques liés aux établissements stables ainsi que d'autres catégories de risques fiscaux internationaux telles qu'approuvées par le Groupe d'EMN, l'administration fiscale principale et d'autres administrations fiscales couvertes (par exemple, les dispositifs hybrides, les retenues à la source et les avantages conférés par les conventions, etc.)¹. On

¹ OCDE (2021), International Compliance Assurance Programme — Handbook for tax administrations and MNE groups, OCDE, Paris.

pourrait examiner la possibilité d'inclure les risques fiscaux associés aux Règles GloBE dans le Programme ICAP ou dans un programme similaire mis au point aux fins des Règles GloBE. Le Programme ICAP, dans son format actuel, prévoit une collaboration active entre les administrations fiscales et les Groupes d'EMN, ce qui pourrait s'avérer bénéfique dans le contexte des Règles GloBE également. Une telle approche pourrait être complétée par la réalisation d'enquêtes coordonnées, créant ainsi un cadre commun global qui réduirait au minimum les différends et garantirait une utilisation concertée et efficace des ressources de l'administration fiscale.

2.3. Mécanismes contraignants de sécurité juridique en matière fiscale

13. Les accords préalables en matière de prix de transfert (APP) constituent le mécanisme contraignant le plus courant en matière de prévention des différends. Les APP confèrent aux contribuables et aux juridictions une sécurité juridique « préalable » en matière fiscale s'agissant du traitement fiscal de la ou des transactions couvertes concernées au titre des années fiscales comprises dans une période définie. Les APP complètent les mécanismes administratifs, judiciaires et conventionnels traditionnels de règlement des différends en matière de prix de transfert en empêchant ces différends de se produire. Les APP — en particulier les APP bilatéraux et multilatéraux — engagent à la fois le contribuable et les administrations fiscales concernées et apportent aux contribuables une sécurité juridique globale en matière fiscale au regard des questions relatives aux prix de transfert, dans un esprit de collaboration et de transparence.

14. Les juridictions s'appuient le plus souvent sur les conventions fiscales comme base juridique pour conclure des APP bilatéraux/multilatéraux, et les discussions en vue de la conclusion d'un APP visent en règle générale à se conformer à une norme commune, le principe de pleine concurrence. Il conviendrait par conséquent de définir une norme commune pour qu'un mécanisme de type APP puisse fonctionner dans le contexte des Règles GloBE. Mais dans la pratique, tous les Groupes d'EMN qui relèvent du champ d'application des Règles GloBE pourraient ne pas être en mesure d'accéder à un tel mécanisme.

3. Mécanismes de règlement des différends

15. Les mécanismes de prévention des différends détaillés ci-dessus ne permettent pas toujours à tous les Groupes d'EMN de bénéficier d'une sécurité fiscale en matière fiscale dans tous les cas. Il y a lieu par conséquent d'examiner les mécanismes de règlement des différends qui peuvent être mis en place.

3.1. Substance d'un mécanisme obligatoire de règlement des différends

3.1.1. Composantes clés

16. Les éléments fondamentaux d'un mécanisme de règlement des différends peuvent être repris de la disposition relative à la procédure amiable figurant à l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ces éléments pourraient être adaptés aux fins de l'élaboration d'un mécanisme de règlement des différends qui viserait à résoudre les contentieux entre des Groupes d'EMN découlant des différences d'interprétation ou d'application des Règles GloBE par les juridictions. Un mécanisme de règlement des différends concernant les Règles GloBE pourrait en substance être constitué des trois éléments fondamentaux suivants :

<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.pdf>

- a. L'EMN devrait être autorisée à soumettre une demande à une autorité compétente dans une juridiction où une mesure prise par cette juridiction pourrait aboutir à une imposition non prévue en vertu des Règles GloBE ;
- b. L'autorité compétente devrait, lorsque cela se justifie, être autorisée à régler le différend avec les autorités compétentes des autres juridictions concernées qui disposent des mêmes pouvoirs, sur la base d'une norme commune ; et
- c. Les juridictions devraient mettre en œuvre tout accord conclu entre les autorités compétentes nonobstant les délais prévus par le droit interne.

17. Le point (a) ci-dessus garantit que l'EMN peut soumettre une demande aux autorités compétentes afin de résoudre un différend. Permettre à l'EMN d'adresser une demande pourrait contribuer à un processus de règlement des différends efficace et efficient, car il se peut que seule l'EMN soit en mesure de réaliser qu'une mesure prise par une juridiction peut aboutir à des résultats non coordonnés au regard des Règles GloBE. En outre, la garantie d'une sécurité juridique en matière fiscale pourrait être apportée aux Groupes d'EMN dans les cas où les Règles GloBE entraînent une imposition involontaire. Pour cette raison, les Groupes d'EMN pourraient être autorisés à déposer une demande auprès d'une autorité compétente. À cette fin, une « autorité compétente » devrait être définie juridiquement et autorisée à mener la procédure prévue par un mécanisme de règlement des différends relatifs aux Règles GloBE. L'expérience acquise dans le contexte des procédures amiables dans les conventions fiscales montre que, bien que les juridictions soient libres de conclure des accords amiables de portée générale afin de résoudre les problèmes qui peuvent se poser, les contribuables bénéficient d'un niveau plus élevé de sécurité juridique en matière fiscale dès lors qu'ils sont autorisés à déposer une demande de procédure amiable.

18. Le point (b) prévoit que les juridictions devraient permettre à l'autorité compétente qui reçoit la demande d'entamer des discussions avec les autres autorités compétentes concernées afin de s'efforcer de résoudre le différend, lorsque cela est justifié. Ce point garantit que les autorités compétentes des juridictions concernées s'accordent sur le règlement d'un différend. Cette résolution devrait être conforme à une norme commune définie, qui est également analysée plus en détail dans la section suivante.

19. Le point (c) imposerait aux juridictions d'accorder un allègement à l'EMN et de mettre en œuvre tout accord conclu par leurs autorités compétentes, quels que soient les délais prévus par le droit interne. Cela permettrait un règlement efficace du différend, et éviterait ainsi une imposition supérieure aux résultats escomptés en vertu des Règles GloBE. Il convient d'examiner plus avant si le calcul du montant de l'impôt ou les redressements prévus dans le cadre des Règles GloBE pourraient également être limités à une période raisonnable pour éviter que des redressements opérés extrêmement tardivement n'aboutissent à des accords nécessitant une mise en œuvre tardive.

3.1.2. Éléments spécifiques

20. Certains éléments d'un mécanisme de règlement des différends pourraient devoir être spécifiquement applicables aux Règles GloBE. Il s'agit en particulier (i) de la nature des différends couverts ; et (ii) du point de départ du règlement des différends.

3.1.3. Nature des différends couverts

21. Un certain nombre de différends relatifs aux Règles GloBE pourraient être couverts par un mécanisme de règlement des différends. Dans un premier temps, il suffirait aux autorités compétentes de résoudre les cas dans lesquels une EMN formule une objection fondée et considère qu'une mesure fiscale prise par une juridiction entraîne pour elle par des résultats non coordonnés en raison de différences d'interprétation ou d'application des Règles GloBE avec d'autres juridictions.

22. Toute différence d'interprétation ou d'application des Règles GloBE entre juridictions pourrait, en théorie, être couverte par le mécanisme. L'EMN pourrait soumettre son cas à l'autorité compétente d'une

juridiction dans tous les cas où la juridiction opte pour une interprétation ou une application différente des Règles GloBE, que l'EMN soit ou non tenue d'appliquer les Règles GloBE. Toutefois, ce champ d'application serait trop vaste et aboutirait à soumettre un trop grand nombre de cas, alors qu'il pourrait ne pas y avoir de réelle difficulté à appliquer les Règles GloBE pour les résoudre, à moins de rechercher un alignement global de l'ensemble des Règles GloBE.

23. Le champ d'application pourrait être défini de façon plus étroite afin que seuls les Groupes d'EMN tenus d'appliquer et de payer un Impôt complémentaire dans plusieurs juridictions en vertu des Règles GloBE puissent être en droit de soumettre leur cas à une procédure de règlement des différends GloBE. Ainsi, toutes les situations dans lesquelles la RPII s'applique seraient couvertes par le mécanisme de règlement des différends de l'une quelconque des juridictions qui ont mis en place un tel régime, en cas de divergences dans l'application de la RPII par ces juridictions.

24. Une approche encore plus étroite consisterait à demander à l'EMN de prouver que la différence d'interprétation ou d'application des Règles GloBE a entraîné pour elle une double imposition. Dans ce contexte, la double imposition englobe la double imposition économique dont fait l'objet l'EMN. Par exemple, il peut y avoir une double imposition lorsque l'EMN est redevable d'un Impôt complémentaire dans plusieurs juridictions au titre du même revenu sous-jacent. Le mécanisme de règlement des différends ne s'appliquerait donc pas en vertu de cette approche lorsqu'une différence dans l'interprétation ou l'application des Règles GloBE aboutit à ce qu'une seule juridiction impose un Impôt complémentaire (même si l'EMN doit appliquer les règles dans plusieurs juridictions).

25. La définition du champ d'application de la procédure amiable en vertu des conventions fiscales et d'autres instruments juridiques a soulevé des questions similaires. Avant l'élaboration du Projet de Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 1963, le Modèle de Mexico (1943) et le Modèle de Londres (1946) contenaient des dispositions qui permettaient aux contribuables d'engager une procédure amiable en cas de « double imposition ». Il a été proposé d'inclure également cette définition dans le projet de Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 1963, mais celle-ci a été modifiée afin de couvrir les cas d'« imposition non conforme à la Convention », comme dans la version la plus récente du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. De même, le projet de Directive publié par la Commission européenne faisait référence à la « double imposition », mais ses dispositions ont ensuite été modifiées pour désigner le champ d'application des conventions fiscales. Deux raisons principales expliquent cela. Premièrement, en vertu du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article sur la procédure amiable vise à assurer une application correcte des principes de la Convention. Par conséquent, le contribuable est en droit de soumettre une demande de procédure amiable même s'il n'est imposé que par un seul des États contractants dès lors que cet État ne possède aucun droit d'imposition sur l'élément de revenu concerné en vertu de la Convention. Deuxièmement, il pourrait être difficile dans certaines situations de déterminer s'il y a effectivement eu une « double imposition » (par exemple, lorsqu'une perte est compensée par un revenu, mais qu'aucun impôt n'est dû, ou lorsqu'il existe un décalage temporel entre les mesures fiscales en cause).

3.1.4. Point de départ du règlement des différends.

26. Dans la mesure où les Règles GloBE sont transposées dans le droit interne, tout mécanisme de règlement des différends GloBE devrait résoudre les différences d'application ou d'interprétation du droit interne des différentes juridictions. Quel que soit le mécanisme choisi, les autorités compétentes auront besoin d'une norme commune à laquelle se référer pour résoudre ces divergences potentielles. Une RIR qualifiée, une RPII ou un Impôt minimum complémentaire national devrait être conforme aux résultats prévus par le Modèle de Règles GloBE et les Commentaires. Par conséquent, le Modèle de Règles GloBE, les Commentaires et les Instructions administratives convenues pourraient servir de norme commune de référence aux autorités compétentes pour leur permettre de trouver un accord lorsque les règles introduites dans le droit interne aboutissent à des résultats incohérents.

27. Une incohérence des résultats pourrait résulter, par exemple, de différences d'interprétation des Règles GloBE. Bien que les Règles GloBE suivent essentiellement une approche mécanique, il peut être nécessaire de tenir compte des faits et circonstances dans certains cas (par exemple pour identifier les Entités exclues en vertu de l'article 1.5.2). Les Commentaires fournissent un point de départ à l'interprétation des Règles GloBE, même si des interprétations différentes restent possibles lorsqu'ils s'appliquent à des cas spécifiques. Dans de telles situations, les interprétations divergentes sont toutes deux légitimes, mais peuvent néanmoins aboutir à des résultats incohérents pour une EMN donnée. Par conséquent, les autorités compétentes pourraient être habilitées à résoudre ces résultats contradictoires en s'accordant sur une interprétation commune. Dans les rares cas où la transposition dans le droit interne des Règles GloBE aboutirait à des résultats incohérents malgré le mécanisme d'examen par les pairs, les autorités compétentes pourraient de la même manière être habilitées à convenir d'une solution au différend conforme à l'approche commune n'entraînant pas de double imposition ou de surimposition.

28. Des travaux supplémentaires devront être menés pour déterminer comment intégrer une norme commune fondée sur le Modèle de Règles GloBE, les Commentaires et les Instructions administratives convenues dans l'instrument choisi pour le règlement des différends.

3.2. Instruments disponibles pour la mise en œuvre d'un mécanisme de règlement des différends

29. Un mécanisme de règlement des différends spécifique aux Règles GloBE intégrant les éléments ci-dessus et prenant en compte les aspects décrits dans les sections précédentes pourrait être mis en œuvre au moyen de différents instruments juridiques. Les options examinées ci-après consistent notamment à s'appuyer sur les mécanismes existants, comme la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (MAAC) et les conventions fiscales, ou à mettre en place de nouveaux mécanismes en introduisant par exemple des dispositions relatives au règlement des différends dans le droit interne ou dans une convention multilatérale.

3.2.1. Élaboration d'une convention multilatérale

30. Le plan de mise en œuvre détaillé joint à la Déclaration d'octobre sur la solution reposant sur deux piliers prévoit que les membres du Cadre inclusif réfléchiront à l'intérêt et au contenu potentiels d'une Convention multilatérale (CML) visant à assurer une coordination et une mise en œuvre cohérente des règles GloBE. Une telle CML pourrait inclure des mécanismes de sécurité juridique en matière fiscale, mais aussi traiter d'autres questions administratives comme l'échange de renseignements.

31. Une telle CML pourrait également intégrer une disposition contenant les éléments d'un mécanisme de règlement des différends énumérés ci-dessus, afin de donner la possibilité aux EMN de déposer une demande lorsqu'une mesure a entraîné une imposition involontaire dans le cadre des Règles GloBE, et aux autorités compétentes d'accepter ces demandes et de résoudre le cas en s'appuyant sur une norme commune. Comme on l'a vu plus haut, cette norme commune pourrait se fonder sur le Modèle de Règles GloBE, tel qu'il est interprété dans les Commentaires et les éventuelles Instructions administratives convenues, qui se verraient conférer un statut juridique dans le cadre de la CML. Une telle CML pourrait aussi inclure une disposition qui permettrait aux autorités compétentes à donner la priorité à cette norme commune plutôt qu'au droit interne pour convenir d'une solution commune et pouvoir la mettre en œuvre quels que soient les délais prévus par le droit interne. De même que pour une convention fiscale, une telle CML garantirait également qu'une autorité compétente de chaque juridiction est habilitée, en vertu de ses dispositions, à organiser les consultations prévues par un article relatif au règlement des différends.

32. Toutefois, l'élaboration d'une CML pourrait exiger des efforts de la part des juridictions, qui devront se mettre d'accord sur différents concepts et formulations, en particulier en ce qui concerne le fondement juridique aux solutions conjointes qui seront élaborées dans le cadre d'une approche commune dès lors que les juridictions ont mis en œuvre les Règles GloBE au niveau national. Cela est d'autant plus vrai que

l'élaboration d'une CML exigerait également que les juridictions s'interrogent sur la nécessité d'inclure d'autres aspects du cadre de la mise en œuvre de la proposition GloBE dans un tel instrument. En outre, certains aspects procéduraux tels que la ratification de la CML et les procédures parlementaires relatives aux accords internationaux devraient également être examinés.

3.2.2. *Recours aux accords entre autorités compétentes conclus en vertu de la MAAC*

33. La MAAC est un autre instrument qui peut être envisagé dans le contexte du règlement des différends². La MAAC vise principalement à permettre l'échange de renseignements entre autorités compétentes. Toutefois, certaines dispositions de la MAAC peuvent également permettre aux autorités compétentes d'organiser des consultations. Par exemple, l'article 8 de la MAAC prévoit des « contrôles fiscaux simultanés », en vertu desquels les autorités compétentes sont autorisées à se concerter pour déterminer les procédures à suivre pour tout accord par lequel deux juridictions conviennent de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou de plusieurs personnes qui présente pour elles un intérêt commun ou complémentaire, en vue d'échanger les renseignements. En outre, l'article 9 de la MAAC reconnaît les contrôles fiscaux à l'étranger, ce qui permet à l'autorité compétente d'une juridiction de se rendre dans une autre juridiction pour participer, le cas échéant, à un contrôle sur son territoire.

34. Lorsqu'une EMN estime que l'application des Règles GloBE pourrait avoir des conséquences involontaires dans des juridictions qui sont Parties à la MAAC, la MAAC pourrait, en règle générale, autoriser l'échange de renseignements concernant les procédures nationales pertinentes et, en particulier, les articles 8 et 9 pourraient permettre aux juridictions de se concerter pour déterminer les procédures à suivre en vue d'examiner cette question simultanément et d'échanger des renseignements à cet égard. L'article 24 de la MAAC autorise également les Parties à la MAAC à conclure un accord entre autorités compétentes pour convenir des modalités d'interprétation ou d'application de la MAAC par une juridiction.

35. En conséquence, les autorités compétentes des Parties à la MAAC peuvent conclure un accord entre autorités compétentes leur permettant de se concerter, d'échanger des renseignements et de se réunir au sujet de leurs contrôles fiscaux internes respectifs concernant un différend relatif aux Règles GloBE soulevé par le contribuable en vertu de ces dispositions. Toutefois, si un accord entre autorités compétentes conclu en vertu de la MAAC peut permettre aux autorités compétentes des juridictions d'organiser des consultations, il ne confère pas aux contribuables le droit de demander l'ouverture d'une procédure entre autorités compétentes et ne fournit pas aux autorités compétentes le cadre juridique nécessaire pour conclure des accords ou les mettre en œuvre. En dehors de faciliter la réalisation d'examen nationaux simultanés et coordonnés, la MAAC ne crée pas en soi de mécanisme de règlement des différends en vue de l'élaboration d'une solution commune lorsqu'il existe des différences d'interprétation ou d'application des Règles GloBE entre différentes juridictions. Par conséquent, certaines juridictions peuvent considérer qu'il est possible de compléter les accords entre autorités compétentes en vertu de la MAAC par une disposition nationale (comme examiné ci-après) afin de créer un mécanisme de règlement des différends permettant l'acceptation des demandes de procédure amiable (en vertu du droit interne), les consultations et l'échange de renseignements (en vertu de la MAAC) et la conclusion et la mise en œuvre d'un accord fondé sur une base commune (en vertu du droit interne).

3.2.3. *Recours aux conventions fiscales existantes*

36. En règle générale, les conventions fiscales bilatérales contiennent des dispositions relatives à la procédure amiable qui permettent le règlement des différends entre juridictions concernant l'application ou l'interprétation des conventions. Une solution consisterait à déterminer si ces dispositions des conventions existantes peuvent être utilisées pour résoudre les différends relatifs aux Règles GloBE. Toutefois, les

² Voir le paragraphe 713 du Blueprint du Pilier 2 qui examine cette option.

dispositions fondées sur l'article 25(1) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE permettent uniquement aux contribuables de demander l'ouverture d'une procédure amiable en cas d'« imposition non conforme » à une convention fiscale en raison des mesures prises par l'une des juridictions concernées ou par les deux. En outre, les dispositions fondées sur la première phrase de l'article 25(3) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE permettent aux autorités compétentes d'examiner et de résoudre, à leur discrétion, les questions d'interprétation ou d'application de la convention fiscale elle-même. Étant donné qu'il est peu probable que les Règles GloBE soulèvent des questions liées aux conventions fiscales existantes, de tels recours ne seraient pas possibles en cas de différends concernant les Règles GloBE.

37. La deuxième phrase de l'article 25(3) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE précise également que les autorités compétentes « *peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention* ». Les juridictions qui ont conclu des conventions fiscales bilatérales contenant cette disposition peuvent donc, si elles le souhaitent, examiner et résoudre les cas de double imposition en lien avec les Règles GloBE. Les juridictions peuvent également, dans de tels cas, s'appuyer sur les dispositions relatives à l'échange de renseignements contenues dans les conventions fiscales.

38. Toutefois, le recours aux conventions fiscales existantes présente certaines limites. Premièrement, il se peut qu'aucune relation conventionnelle ne lie les juridictions concernées ou que les problèmes surviennent dans un contexte multilatéral. Deuxièmement, la deuxième phrase de l'article 25(3) est discrétionnaire et ne peut être invoquée par les Groupes d'EMN. Cela signifie que les autorités compétentes peuvent librement décider de régler ou non un différend et que les groupes d'EMN ne sont pas autorisés à soumettre des demandes pour que de telles discussions aient lieu. Troisièmement, la disposition permet uniquement de résoudre les cas de « double imposition », ce qui ne couvre pas nécessairement toutes les conséquences involontaires. Enfin, les juridictions peuvent considérer que cette disposition ne les habilite pas à conclure un accord qui dérogerait à leur droit interne, comme le prévoient les Commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.³ Le recours aux conventions existantes pourrait être associé à un accord⁴ entre autorités compétentes et/ou à une disposition du droit interne.

3.2.4. Introduction d'une disposition relative au règlement des différends dans le droit interne

39. On pourrait également envisager comme autre mécanisme nouveau d'introduire un mécanisme de règlement des différends dans le droit interne. Sous réserve des exigences du droit interne, une disposition commune de règlement des différends pourrait venir compléter les Règles GloBE dans le droit interne de chaque juridiction et s'appliquer sur une base de réciprocité (c'est-à-dire qu'elle ne s'appliquerait que lorsque toutes les juridictions concernées ont introduit la même disposition dans leur droit interne).

40. Cette disposition pourrait, dans chaque juridiction :

- a. permettre à une EMN de déposer une demande auprès d'une autorité compétente définie dans son droit interne lorsqu'une mesure prise par cette juridiction a entraîné pour elle des conséquences non intentionnelles ;

Voir le paragraphe 5(.1) des Commentaires sur l'article 25.

⁴ Un accord entre autorités compétentes peut être conclu en vertu d'une disposition équivalente à la première phrase de l'article 25(3) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE contenue dans une convention fiscale, concernant l'interprétation ou l'application de l'équivalent de la deuxième phrase de l'article 25(3) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

- b. autoriser cette autorité compétente à accepter la demande lorsque cela se justifie et lorsqu'elle ne parvient pas à trouver elle-même une solution, à engager des discussions avec les autres autorités compétentes concernées afin de trouver une solution commune ;
- c. autoriser son autorité compétente à engager également des discussions lorsqu'une demande similaire est déposée auprès d'une autre juridiction mettant en œuvre cette disposition afin de se mettre d'accord une solution sur la base d'une norme commune ;
- d. mettre en œuvre la solution commune convenue nonobstant les délais prévus en droit interne.

41. La solution ainsi convenue pourrait être fondée sur une norme commune définie dans le droit interne de chacune des juridictions qui adopteraient la disposition réciproque. Une telle norme commune pourrait trouver son fondement dans le droit interne, qui pourrait l'établir expressément comme la norme juridique applicable aux fins spécifiques du mécanisme de règlement des différends. Conformément au *principe de la lex specialis*, cette norme commune pourrait prévaloir sur la législation interne générale mettant en œuvre la proposition GloBE en cas de procédure de règlement des différends, et seulement dans ce cas.

42. Lorsque de telles dispositions peuvent être adoptées, l'exigence de réciprocité et la conception de la disposition peuvent produire *de facto* le même effet qu'un mécanisme autorisé par une CML. Toutefois, les juridictions peuvent se heurter à des contraintes juridiques ou constitutionnelles lorsqu'elles définissent les autorités compétentes susceptibles d'accepter des demandes, et, partant, habilitées à engager des discussions et à convenir d'une solution fondée sur une norme commune pouvant s'écarter des Règles GloBE transposées dans leur droit interne. Par conséquent, les juridictions peuvent envisager de limiter l'application d'une telle disposition aux questions d'interprétation, lorsque les Règles GloBE sont formulées de manière identique dans plusieurs juridictions, mais sont interprétées différemment.

4. Contributions supplémentaires et consultation publique

43. Le Cadre de mise en œuvre des Règles GloBE prévoit déjà un certain nombre de mécanismes visant à éviter que l'application des Règles GloBE ne débouche sur des résultats contradictoires. Il s'agit notamment des exigences relatives aux examens par les pairs et de la possibilité d'élaborer des orientations administratives. Le Cadre inclusif pourrait également s'interroger sur la pertinence d'adapter les moyens existants de prévention des différends, comme l'évaluation commune des risques et les mécanismes contraignants de sécurité juridique, afin d'améliorer la sécurité juridique en matière fiscale pour les EMN. Toutefois, de tels mécanismes de prévention des différends peuvent ne pas garantir la sécurité juridique en matière fiscale à toutes les EMN et dans tous les cas. Il n'est pas exclu que les juridictions qui les mettent en œuvre adoptent des interprétations ou des applications différentes des Règles GloBE nationales, ce qui pourrait entraîner un risque de double imposition ou de surimposition.

44. Les parties prenantes ont souligné l'incertitude et les coûts supplémentaires que pourrait entraîner, pour les groupes d'EMN, une application incohérente ou non coordonnée des Règles GloBE et ont appelé à l'élaboration d'un mécanisme de règlement des différends pour y remédier. Un mécanisme de règlement des différends spécifique aux Règles GloBE pourrait être mis en œuvre au moyen d'un instrument juridique existant, comme une convention fiscale conclue dans le cadre de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (MAAC), ou de nouveaux mécanismes, comme une nouvelle convention multilatérale, ou des dispositions du droit interne

45. Dans ce contexte, les membres du Cadre inclusif engageront des travaux en vue de la définition éventuelle d'un cadre d'élaboration d'une convention multilatérale qui pourrait couvrir, entre autres, un mécanisme de prévention des risques de différends dans le cadre des Règles GloBE. Les membres du Cadre inclusif continueront également d'examiner les avantages potentiels des options décrites dans ce document au regard des difficultés qu'elles pourraient soulever. En conséquence, les membres du Cadre

inclusif sollicitent les commentaires du public pour éclairer les travaux qui seront menés afin d'examiner plus avant les options décrites dans ce document. Les questions auxquelles les parties prenantes pourraient être amenées à réfléchir sont notamment les suivantes :

- a. Avez-vous identifié d'éventuels scénarios dans lesquels deux (ou plusieurs) juridictions mettant en œuvre les Règles GloBE pourraient interpréter ou appliquer les règles d'une manière différente, malgré le Modèle de Règles GloBE , les Commentaires, les futures Instructions administratives convenues et le processus d'examen multilatéral (statut de règles qualifiées) ? Dans l'affirmative, pourriez-vous décrire de tels scénarios ?
- b. Une double imposition peut survenir lorsque deux juridictions qui mettent en œuvre les Règles imposent un Impôt complémentaire au titre du même élément de revenu GloBE en raison d'interprétations ou d'applications différentes des Règles GloBE. Avez-vous identifié les cas éventuels dans lesquels des problèmes d'interprétation ou d'application différente des Règles GloBE devraient être résolus par un mécanisme de règlement des différends, même si le Groupe d'EMN n'a pas fait l'objet d'une double imposition ?
- c. Avez-vous identifié d'autres options envisageables pour garantir la sécurité juridique en matière fiscale dans le cadre des Règles GloBE ?

46. Le recueil des commentaires des parties prenantes sur ces questions aidera le Cadre inclusif à élaborer des mécanismes de prévention et de règlement des différends dans le cadre des Règles GloBE. L'objectif ultime de ces travaux sera de définir un ensemble efficace de mécanismes de sécurité juridique en matière fiscale qui seront appliqués de manière cohérente et coordonnée, et d'assurer des résultats cohérents pour les groupes d'EMN ainsi qu'un règlement transparent, efficace et équitable des différends lorsque ceux-ci surviennent.